

**Maßnahmen zur Beseitigung der
Doppelbesteuerung amerikanischer Unternehmen
in der Bundesrepublik Deutschland**

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades
der Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der

Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main

1962

vorgelegt von

John E. Blyth

Rechtsanwalt aus Rochester, New York, USA

1964

Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung amerikanischer Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Doktorgrades
der Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der

Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main

vorgelegt von

John E. Blyth

Rechtsanwalt aus Rochester, New York, USA



1964

1. Gutachter: Prof. Dr. Kronstein

2. Gutachter: Prof. Dr. Jänicke

Tag der mündlichen Prüfung: 7. November 1962

Inhaltsverzeichnis

Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung amerikanischer Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland

Vorwort	5
Literaturverzeichnis	6
Abkürzungsverzeichnis	9
Einleitung	11

I. Abschnitt

Der Tatbestand der Doppelbesteuerung

I. Zum Begriff der Doppelbesteuerung	13
II. Die Voraussetzungen der Doppelbesteuerung in den USA und in der Bundesrepublik	14
1. Die amerikanische Steuergesetzgebung	14
a. Die Besteuerung natürlicher Personen	14
b. Die Besteuerung juristischer Personen	20
2. Die deutsche Steuergesetzgebung	26
a. Die Besteuerung natürlicher Personen	28
b. Die Besteuerung juristischer Personen	30
3. Die Kollision	31

II. Abschnitt

Die Beseitigung der Doppelbesteuerung im deutsch-amerikanischen Verhältnis

I. Die möglichen Maßnahmen im Allgemeinen	33
1. Einseitige Maßnahmen	34
2. Zweiseitige Maßnahmen: Doppelbesteuerungsabkommen	34
a. Allgemeines	34
b. Historische Entwicklung	36
c. Vergleich der Aufteilungs- und Anrechnungssysteme	40
3. Der Vorrang der zweiseitigen Maßnahmen	41
II. Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen	43
1. Geltungsbereich	44
a. Sachlicher Geltungsbereich	44
b. Persönlicher Geltungsbereich	45
c. Örtlicher Geltungsbereich	47
d. Zeitlicher Geltungsbereich	47
2. Die grundsätzlichen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	48
a. Maßnahmen, die den Steuerpflichtigen betreffen	48
b. Maßnahmen, die die Einkunftsarten betreffen	53
c. Sonstige Maßnahmen	59
III. Abzug und Anrechnung im Ausland gezahlter Steuern in den Vereinigten Staaten und in der Bundesrepublik	64
1. Die grundsätzliche Bedeutung von Abzugs- und Anrechnungsmethode in den USA und in der Bundesrepublik	64
2. Die Anrechnung im Ausland gezahlter Steuern durch das inländische Steuerrecht	67
a. Die Anrechnung in den Vereinigten Staaten	67
b. Die Anrechnung in der Bundesrepublik	81
IV. Vergleich der Wirkungen der internationalen und der nationalen Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung	87
Ergebnis	93

Vorwort

Die vorliegende Arbeit ist das Ergebnis eines zweimaligen Studienaufenthaltes in der Bundesrepublik. Den Direktoren und Assistenten des Instituts für ausländisches und internationales Wirtschaftsrecht an der Johann Wolfgang Goethe-Universität in Frankfurt am Main gilt mein besonderer Dank für finanzielle und sachliche Unterstützung. Mein Dank gilt in gleicher Weise dem Institute for Comparative Law der New York University, New York, New York. Herrn Referendar Herbert Schmidt danke ich für die Hilfe bei der stilistischen Verbesserung der Arbeit.

Literaturverzeichnis

- Baker, Income Tax Planning for Common Market Operations, 2 Institute on Private Investments Abroad 379 (1960)
- Baudler, Die Besteuerung von amerikanischen Tochtergesellschaften in der Bundesrepublik, Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters 1960, S. 171
- Bittker and Ebb, Taxation of Foreign Income (Prelim. ed. 1960)
- Blough, The Federal Taxing Process 90 ff. (1952)
- Brudno, United States Taxation of Income from Abroad, 1 Institute on Private Investments Abroad 5 (1959)
- Bühler, Internationales Steuerrecht, Wörterbuch des Völkerrechts, Bd. III 1962 S. 377—390
- Bühler, Von der Struktur des internationalen Steuer- und Wirtschaftsrechts, Neue Juristische Wochenschrift 1956 S. 889
- Bühler, Internationales Steuerrecht und Internationales Privatrecht 1960
- Bühler/Paulick, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer Kommentar 2. Aufl. 1961
- Bühler/Strickrodt, Allgemeines Steuerrecht 2 Bände. 3. Aufl. 1960
- Bühling, Das Betriebstättenprinzip in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Betriebsberater 1954 S. 558
- Bühling, Grundsätze der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Betriebsberater 1954 S. 482
- Bühling, Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen vom 22. Juli 1954, Betriebsberater 1954 S. 815
- Chommie, Book Review, 71 Yale L. J. 793 (1962)
- Davies, Taxes in the Common Market — An Exercise in Chrystal Gazing, The Accountant 148 (1962)
- Debatin, Wesen und Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen, Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters 1962 S. 61
- Debatin, Die Besteuerung der Ausschüttungen deutscher Tochtergesellschaften an ihre amerikanischen Mutterunternehmen, Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters 1960 S. 286
- Eckhardt und Labus, Steuerrecht 1959
- Fritsch, Das Internationale Steuerrecht 1954-57
- Gleason, Section 13 of the 1962 Tax Bill, 6 International and Comparative Law Bulletin 34 (1962)

- Heining, Besteuerung der Ausländer 1956
- Hinkel, How to Handle the Foreign Tax Credit, Tax Ideas Report Par. 7030, Prentice-Hall, Inc. (1958)
- Institut „Finanzen und Steuern“, Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und Steuerpolitik — eine Einführung — Heft 52 1957
- Institut „Finanzen und Steuern“, Finanz- und Steuerfragen in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Heft 45 1962
- International Chamber of Commerce, Double Taxation — Settlement of Disputes (1959)
- International Chamber of Commerce, Administrative Assistance for Tax Collection and Assessment (1948)
- International Chamber of Commerce, Avoidance of Double Taxation, Exemption v. Tax-Credit Method (1955)
- International Chamber of Commerce, Controls and Freedom in the Distributive Trade (1953)
- Internationale Steuern, Vereinigte Staaten von Amerika, Heft 4 1957, bearbeitet von Dr. Ernst C. Stiefel und Dr. Otto L. Walter
- Internationale Steuern, Bundesrepublik Deutschland Heft 1 1955
- Isay, Internationales Finanzrecht 1934 S. 111 ff.
- Johnson, Foreign Tax Credit, 1 Institute on Private Investments Abroad 45 (1959)
- King, Tax Conventions to Which the United States Is A Party, 2 Institute on Private Investments Abroad 479 (1960)
- Korn-Dietz, Doppelbesteuerung 2. Aufl. 1961
- Kronstein, The Nationality of International Enterprise, 52 Colum. L. Rev. 983 (1952)
- Mersmann, Bruhn und Walter, Das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den Vereinigten Staaten von Amerika und der Bundesrepublik Deutschland, Deutsche Steuerzeitung, 15. Nov. 1955 S. 323
- Meyer-Marsilius, Die geltenden deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Deutscher Wirtschaftsdienst 1954
- Moss, Tax Burdens in the Common Market Countries, 12 National Tax Journal, No. 3, 1 (1962)
- Note, International Enforcement of Tax Claims, 50 Colum. L. Rev. 490 (1950)
- Opton, Counselling Importers, The Practical Lawyer 56 (Dec. 1959)
- Owens, Role of U.S. Income Tax Treaties in Relieving Double Taxation, 4 Institute on Investments Abroad 109 (1962)
- Owens, The Foreign Tax Credit (1961)
- Rädler, Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft 1960

- Rädler, Wichtige Änderungen im Außensteuerrecht der USA im Jahre 1960, Internationale Wirtschafts-Briefe Nr. 24 1960 Fach 8 USA Gr. 2 S. 53
- Rennebaum-Zitzlaff, Die deutschen Doppelbesteuerungsverträge 1938
- Schmitz, Kommentar zum internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik 2 Bände 1957
- Seghers, Savage and Reinhart, How to do Business Abroad at the Least Tax Cost, Tax Ideas Report Par. 7023, Prentice-Hall, Inc. (1955)
- Steeffel and Rothschild, How Income Tax Treaties Affect International Business Operations, Tax Ideas Report Par. 8052, Prentice-Hall, Inc. (1960)
- Stiefel und Rado, Zur amerikanischen Besteuerung deutscher Ein- und Ausfuhrgeschäfte, Recht der internationalen Wirtschaft, Heft 5/1955 S. 153 ff.
- Strobl, Local Tax Factors — Germany, 2 Doing Business Abroad 416 (1962)
- Surrey, Stanley S., Current Issues in the Taxation of Corporate Foreign Investment, 56 Colum. L. Rev. 815 (1956)
- Surrey, Walter S., Law Governing International Transactions, Joint Committee on Continuing Legal Education of the American Law Institute and the American Bar Association (1962)
- Wallich, Mainsprings of the German Revival (1955)
- Weber, Steuerermäßigungen bei ausländischen Einkünften, Internationale Wirtschaftsbriefe Nr. 7/1958 Fach 3 Gr. 3 S. 85

Abkürzungsverzeichnis

Aufl.	Auflage
AWD BB	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters
Bd.	Band
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BStBl	Bundessteuergesetzblatt
Cir.	Circuit
Colum. L. Rev.	Columbia Law Review
Cong.	Congreß
Ct. Cl.	Court of Claims
Cum. Bull.	Cumulative Bulletin
ed.	Edition
ESTDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
F. 2d	Federal Reports, Second Series
F. Supp.	Federal Supplement
H.R.	House Report
Int. Rev. Bull.	Internal Revenue Bulletin
IRC	Internal Revenue Code
KStDV	Körperschaftsteuerdurchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
LStG	Lohnsteuergesetz
Reg.	Treasury Regulation
Rev. Rul.	Revenue Ruling
RStBl	Reichssteuergesetzblatt
Sess.	Session
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
T.C.	Tax Court
VStG	Vermögensteuergesetz
Yale L. J.	Yale Law Journal
U.S.	United States Reports

Einleitung

Das Zusammenwachsen kleinerer nationaler Märkte zu einem größeren internationalen Markt führt notwendig zu einer Kollision der Nationalen Rechtsordnungen¹⁾. Aufgabe der Rechtswissenschaft ist es daher, die sich ergebenden Konflikte so zu lösen, daß einerseits die nationalen Interessen Berücksichtigung finden, zum anderen aber die internationalen Ziele nicht gefährdet werden. Die Frage der Übereinstimmung der nationalen Steuerrechtssysteme bildet einen Ausschnitt dieses großen Problems. Zwar wäre die Annahme unrichtig, durch nationale Steuererleichterungen könne ein internationaler Handel erst geschaffen werden. Es kann aber keinem Zweifel unterliegen, daß internationale wirtschaftliche Beziehungen durch eine ungünstige steuerliche Gesetzgebung so stark behindert werden können, daß sie Umfang und Ausbreitung internationaler Handelsbeziehungen stark beeinflussen.

Was die Handelsbeziehungen zwischen den Vereinigten Staaten und der Bundesrepublik betrifft, so hat das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen hier den Versuch unternommen, den immer umfangreicher werdenden Handelsbeziehungen der beiden Länder gerecht zu werden.

Die vorliegende Arbeit hat es sich zur Aufgabe gestellt, den Wert dieses Abkommens kritisch zu untersuchen. Zu diesem Zweck waren im ersten Teil die Entstehungsursachen der Doppelbesteuerung darzustellen. Der zweite Teil der Arbeit befaßt sich

¹⁾ Um die Internationale wirtschaftliche Zusammenarbeit zu fördern, wird erklärt, es sei die offizielle Politik der Vereinigten Staaten, so bald als möglich eine weitere Übereinstimmung und Zusammenarbeit zwischen den Nationen und internationalen Körperschaften über Mittel und Wege herbeizuführen, die am besten geeignet sind, Hindernisse für den Welthandel und Beschränkungen desselben zu vermindern, unlauteren Wettbewerb auszuschalten, zum gegenseitigen Vorteil ge reichende Handelsbeziehungen zu begründen, sowie auf andere Weise die Ausweitung und das ausgewogene Wachstum des Welthandels zu unterstützen und feste internationale Wirtschaftsbeziehungen zu begründen. 22 U.S.C.A. § 286 k (1945).

sodann mit der Frage, wie die Doppelbesteuerung vermieden werden kann. Um den Wert des Abkommens zutreffend beurteilen zu können, mußten daher die Bestimmungen des Abkommens einerseits und diejenigen gesetzlichen Vorschriften des nationalen Rechts, die ebenfalls der Beseitigung der Doppelbesteuerung dienen, gegenübergestellt und verglichen werden.

I. Abschnitt

Der Tatbestand der Doppelbesteuerung

I. Zum Begriff der Doppelbesteuerung

Im Sprachgebrauch ist von Doppelbesteuerung die Rede, wenn dieselbe Steuerquelle wiederholt besteuert wird²⁾. Der Begriff in diesem seinem allgemeinsten Sinn umfaßt also alle Fälle einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Doppel- oder Mehrfach-Belastung durch öffentliche Abgaben und ist so alt wie diese selbst. Doppelbesteuerung kann innerhalb des Geltungsbereichs eines und desselben Steuersystems auftreten oder dadurch entstehen, daß miteinander konkurrierende Steuergewalten ihre Leistungsgebote auf das gleiche Steuersubjekt und das gleiche Steuerobjekt vereinigen. Sind zwei souveräne Staaten Träger dieser konkurrierenden Steuergewalten, so liegt internationale Doppelbesteuerung vor³⁾.

Von echter Doppelbesteuerung spricht man, wenn ein Steuerpflichtiger nach dem innerstaatlichen Steuerrecht der beiden an einem Abkommen beteiligten Vertragsstaaten auf Grund desselben steuerlichen Tatbestandes und für den gleichen Steuerabschnitt in beiden Ländern einer bestimmten gleichen oder gleichartigen Steuer unterworfen ist. Die sogenannte wirtschaftliche oder unechte Doppelbesteuerung liegt vor, wenn bei Doppelbelastungen dieser Art eines der bezeichneten Begriffsmerkmale⁴⁾ fehlt, obwohl die Besteuerung im wirtschaftlichen Ergebnis dieselben Personen betrifft⁵⁾.

²⁾ Eckhardt und Labus, Steuerrecht 1959 S. 30

³⁾ Korn-Dietz, Doppelbesteuerung 1961 2. Aufl. S. 1; Isay, Internationales Finanzrecht 1934 S. 113

⁴⁾ Diese Begriffs- oder Identitätsmerkmale sind: Gleichheit des Steuerobjekts (auch: des Steuertatbestandes); Gleichheit des Steuersubjekts (auch: des Steuerpflichtigen); Gleichheit des Besteuerungszeitraums und Gleichartigkeit der Steuer. Korn-Dietz S. 2. Dazu fügt Schmitz hinzu: Heranziehung zur Steuer durch verschiedene ursprüngliche Abgabengewalten. Schmitz, Kommentar zum internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik 1957 2 Bd. S. 25 ff, siehe auch Isay S. 126—130

⁵⁾ Meyer-Marsilius, Die geltenden deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Deutscher Wirtschaftsdienst 1954 S. 8—9; Rennebaum-Zitzlaff, Die deutschen Doppelbesteuerungsverträge 1938 S. 6—7; Isay S. 114, 119

Ein international bekanntes Beispiel von Doppelbelastung ist die Besteuerung des Gewinns einer Kapitalgesellschaft vor Ausschüttung von Gewinnanteilen als Einkommen dieser Gesellschaft und die anschließende Versteuerung der ausgeschütteten Gewinnanteile als Einkommen des Empfängers⁶⁾. Hier fehlt es an der Gleichheit des Abgabenobjekts, weshalb von einer echten Doppelbesteuerung schon nicht mehr gesprochen werden kann⁷⁾. Überhaupt erscheint der Versuch einer Begriffsbestimmung der sogenannten Doppelbesteuerung weder möglich noch erforderlich zu sein. Aus diesem Grund hat Elisabeth A. Owens in ihrem erschöpfenden⁸⁾ amerikanischen Beitrag über die Anrechnung ausländischer Steuern⁹⁾ völlig zu Recht die Meinung vertreten, daß von einer Begriffsbestimmung¹⁰⁾ bei den hier zu erörternden Problemen besser abgesehen und stattdessen ganz allgemein von der Besteuerung ausländischen Einkommens gesprochen werde. Wenn im nachfolgenden gleichwohl der Begriff der Doppelbesteuerung Verwendung findet, so allein zu dem Zweck, den Tatbestand zu bestimmen, der dadurch gekennzeichnet ist, daß eine Steuerquelle wiederholt zu steuerlichen Belastungen herangezogen wird.

II. Die Voraussetzungen der Doppelbesteuerung in den U.S.A. und in der Bundesrepublik¹¹⁾

1. Die amerikanische Steuergesetzgebung¹²⁾

a. Die Besteuerung natürlicher Personen

Amerikanische Staatsangehörige (citizens)¹³⁾ unterliegen der Bundeseinkommensteuer mit ihrem gesamten in- und ausländi-

⁶⁾ Beispiel: Die in Deutschland betriebene Tochtergesellschaft einer amerikanischen Muttergesellschaft wird zunächst in Deutschland der Körperschaftsteuer unterworfen; die an die amerikanische Muttergesellschaft abgeführten Gewinne werden nach den gesetzlichen Bestimmungen des amerikanischen Steuerrechts erneut versteuert.

⁷⁾ Korn-Dietz S. 2; Rädler, Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft 1960 S. 16—17.

⁸⁾ Chommie, Book Review, 71 Yale L. J. 793 (1962).

⁹⁾ Owens, The Foreign Tax Credit 520 (1961).

¹⁰⁾ Z.B. vgl. Schmitz S. 16—38, und die dort zitierte Literatur.

¹¹⁾ Hierunter ist die materiellrechtliche internationale Zuständigkeit oder der sachliche Anwendungsbereich der amerikanischen und deutschen Steuergesetzgebung zu verstehen.

¹²⁾ Der Einkommensteuer des Bundes (Federal Income Tax), die zur Zeit im Internal Revenue Code (IRC) of 1954 gesetzlich geregelt ist und die bedeutendste Haushaltseinnahme des Bundes ausmacht, unterliegen die natürlichen Personen (individuals) und die Körperschaften

schen Einkommen¹⁴⁾. Dies gilt für amerikanische Staatsangehörige auch dann, wenn sie in den Vereinigten Staaten keinen Wohnsitz¹⁵⁾ haben. Von diesem Grundsatz gibt es drei beschränkte Ausnahmen: Die von amerikanischen Staatsangehörigen durch eine außerhalb der Vereinigten Staaten ausgeübte Tätigkeit erzielten „Erwerbseinkünfte“ (earned income) bleiben steuerfrei, wenn der Steuerpflichtige entweder

- (1) seinen ständigen Wohnsitz, d.h. einen sogenannten bona fide Wohnsitz außerhalb der Vereinigten Staaten hat¹⁶⁾, oder
- (2) sich innerhalb eines Zeitraums von 18 aufeinanderfolgenden Monaten mindestens 510 Tage außerhalb der Vereinigten Staaten aufgehalten hat (auch wenn er keinen bona fide

(corporations). Personengesellschaften (partnerships) werden nicht als eigene Steuersubjekte behandelt; der Einkommensteuer unterliegen lediglich die Teilhaber der Personengesellschaften. Treuhand- und Nachlaßvermögen (trusts, estates) werden im Allgemeinen wie natürliche Personen behandelt. Internationale Steuern, Vereinigte Staaten von Amerika, Heft 4 1957 S. 9, bearbeitet von Stiefel und Walter.

- ¹³⁾ Amerikanische Staatsangehörige sind alle natürlichen Personen, welche die Staatsangehörigkeit durch Geburt besitzen oder durch Naturalisation erworben haben. Reg. § 1. 1-1 (c).
- ¹⁴⁾ U.S. Constitution, Amendment 16; §§ 1-3 IRC of 1954. Das Steuergesetz von 1894, das genau so umfangreich war wie das heutige, wurde für verfassungswidrig gehalten. Pollock v. Farmers Bank & Trust Co., 1957 U.S. 429 (1895). Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist das steuerpflichtige Einkommen (taxable income). Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens wird vom Roheinkommen (gross income) ausgegangen. § 61 (a) IRC of 1954. Aus diesem wird nacheinander das berichtigte Roheinkommen (adjusted gross income), § 62 IRC of 1954, und schließlich das steuerpflichtige Einkommen berechnet. §§ 1-3 IRC of 1954.
- ¹⁵⁾ Der Wohnsitzbegriff ist im Internal Revenue Code nicht definiert. Im Allgemeinen wird bei einem Ausländer, der sich mindestens ein Jahr in den Vereinigten Staaten aufgehalten hat, unterstellt, daß der dort einen Wohnsitz (residence) begründet hat; diese Vermutung ist widerlegbar, selbst wenn die Einreise auf Grund eines Einwanderungsvisums erfolgt ist. Kommt ein Ausländer für eine unbestimmte Zeitspanne in die Vereinigten Staaten, so begründet er in jedem Fall einen Wohnsitz, selbst wenn schon bei seiner Einreise feststeht, daß er die Vereinigten Staaten wieder verlassen wird. Reist er jedoch nur mit einem Besuchsvisum ein, so wird nur ausnahmsweise ein Wohnsitz in den Vereinigten Staaten begründet. Internationale Steuern, USA S. 9; cf. Reg. § 1. 871. 2 (b). Eine Person braucht nicht notwendigerweise eine „residence“ zu haben; auf der anderen Seite kann eine Person mehr als eine „residence“ haben. Dagegen hat jede Person ein „domicile“, aber nicht mehr als eines. Meyer-Marsilius S. 344.
- ¹⁶⁾ § 911 (a) (1) IRC of 1954, vorausgesetzt, daß der Steuerpflichtige sein Einkommen nicht von der Bundesregierung oder einer ihrer Dienststellen bekommen hat.

Wohnsitz außerhalb der Vereinigten Staaten gehabt hat) und weniger als \$ 20.000 verdient hat¹⁷⁾, oder

- (3) wenn er 80 % seines gesamten Roheinkommens oder mehr aus Steuerquellen innerhalb amerikanischer Besitzungen bezieht, vorausgesetzt, daß dieser Erwerb bereits 3 Jahre andauert hat¹⁸⁾.

Der Revenue Act vom Jahre 1962¹⁹⁾, der für die nach dem 4. September 1962 endenden Steuerjahre gilt, ändert die obigen Bestimmungen in einigen Beziehungen. Ein Bürger der Vereinigten Staaten, der während eines ununterbrochenen, ein gesamtes Steuerjahr umfassenden Zeitraums seinen ständigen (bona fide)-Wohnsitz in einem ausländischen Staat oder mehreren ausländischen Staaten hat, erhält für jedes der ersten drei Jahre seines Auslandsaufenthalts einen Steuerfreibetrag von \$ 20.000 seiner Erwerbseinkünfte und für jedes darauffolgende Jahr einen solchen von \$ 35.000. Falls die natürliche Person am Tage des Inkrafttretens des Gesetzes bereits ihren ständigen Wohnsitz in einem ausländischen Staat oder mehreren ausländischen Staaten hatte, „gilt die obere Grenze“ von \$ 35.000 ab sofort. Die Steuerfreibeträge von \$ 20.000 bzw. \$ 35.000 gelten auch, wenn es sich um Vergütungen für Dienstleistungen im Ausland handelt, vorausgesetzt, deren Zahlung erfolgte nicht später als am Ende des Steuerjahres, welches auf das Jahr folgt, in dem die betreffenden Dienste geleistet wurden.

Eine natürliche Person, welche Einkünfte aus ausländischen Quellen erzielt hat, gilt im Sinne der Steuerbefreiung für Erwerbseinkünfte als eine Person mit ständigem Wohnsitz im Ausland, wenn sie den Behörden des ausländischen Staates gegenüber erklärt hat, sie sei dort nicht wohnhaft und diese Behörden entschieden haben, sie sei hinsichtlich der Vergütung für ihre Dienstleistung nicht steuerpflichtig, weil sie in dem betreffenden Lande nicht wohnhaft ist. Diese Vorschrift schließt jedoch nicht aus, daß eine natürliche Person die Steuerbefreiung für Erwerbseinkünfte auf Grund der „17-out-of 18 months rule“ (17 von 18 Monaten, d.h. 510 Tage-Vorschrift) in Anspruch nehmen kann. Sie schließt auch nicht die Anwendung der Vorschrift über den

¹⁷⁾ § 911 (a) (2) IRC of 1954.

¹⁸⁾ § 931 IRC of 1954. Hierzu bestehen weitere Einschränkungen, die hier nicht aufgeführt werden, da sie die deutsch-amerikanische Besteuerung nicht treffen.

¹⁹⁾ Siehe § 11, Revenue Act of 1962, H.R. 10650.

ständigen Wohnsitz im Ausland aus, wenn die betreffende natürliche Person sowohl von den Vereinigten Staaten wie dem ausländischen Staat als nicht im Ausland wohnhaft eingestuft wurde um den beiden in Frage kommenden Regierungen in der Angelegenheit des Wohnsitzes keine einander widersprechenden Erklärungen abgegeben hat.

Die augenblickliche Steuerbefreiung für bargeldlose Nebenleistungen im Zusammenhang mit Dienstleistungen im Ausland, wie z.B. die Benutzung einer Wohnung oder eines Kraftfahrzeugs, wird allmählich fortfallen. Der Wert dieser Leistungen wird noch für alle 1963 ablaufenden Steuerjahre vom steuerpflichtigen Einkommen des Empfängers ausgenommen. Für Steuerjahre, die 1964 ablaufen, sind nur zwei Drittel dieser Leistungen steuerfrei, während für Steuerjahre, die 1965 ablaufen, ein Drittel Steuerfreiheit genießt. Für spätere Steuerjahre wird bei Berechnung der Steuerfreibeträge von \$ 20.000 bzw. \$ 35.000 der Wert dieser Leistungen dem in bar gezahlten Teil der Vergütung hinzugefügt. Nicht-Amerikaner mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten (resident Aliens) unterliegen der Bundeseinkommensteuer mit ihrem gesamten in- und ausländischen Einkommen genau wie amerikanische Staatsangehörige. Sie genießen aber die drei obengenannten Ausnahmen nicht. Bei Ausländern mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten kommt es für den Umfang ihrer sachlichen Steuerpflicht nicht darauf an, welche Staatsangehörigkeit sie besitzen²⁰⁾.

Bei Ausländern ohne Wohnsitz in den Vereinigten Staaten (non-resident aliens) unterliegen nur die aus amerikanischen Quellen stammenden Einkünfte²¹⁾ der Besteuerung. Solche Ausländer werden für steuerliche Zwecke in drei Gruppen eingeteilt:

²⁰⁾ Bittker and Ebb, *Taxation of Foreign Income* 24 (Preliminary ed. 1960).

²¹⁾ §§ 861-864 IRC of 1954 enthalten Vorschriften, in denen bestimmt wird, ob die Einkünfte im Einzelfalle innerhalb oder außerhalb der Vereinigten Staaten erworben wurden. Diese Vorschriften dienen lediglich dem Zweck, die Definition des gesamten Roheinkommens (gross income) näher zu beschreiben, sie beinhalten dagegen keine Sonderregelungen der Steuerpflicht. Sie werden daher erst bedeutsam, wenn sie zusammen mit anderen Vorschriften des Internal Revenue Code gebraucht werden. Z.B., Einkünfte von Grundstücksveräußerung innerhalb der Vereinigten Staaten werden als aus amerikanischen Quellen stammende Einkünfte behandelt; Gehälter von im Ausland geleisteter Arbeit werden als aus ausländischen Quellen stammendes Einkommen behandelt. Bittker and Ebb 183.

Die Rechtsprechung hat die Vorschriften des Internal Revenue Code insoweit ergänzt, als Einkünfte aus dem Verkauf von beweglichem Ei-

1. Gruppe:²²⁾ Steuerpflichtige, die während des Steuerjahres in den Vereinigten Staaten keine Geschäfts- oder Erwerbstätigkeit²³⁾ ausgeübt haben (nonresident aliens not engaged in trade or business) und deren aus amerikanischen Quellen stammendes

gentum erst dann aus ausländischen Quellen stammen, wenn der Verkaufsort sich im Ausland befindet. Als Hauptregelung für die Feststellung dieses Verkaufsortes gilt der Grundsatz, daß der Verkauf an dem Orte stattgefunden habe, an dem das Eigentum vom Verkäufer auf den Käufer übergegangen ist (passage of title). Dieser von der Rechtsprechung entwickelte Grundsatz ist neuerdings durch die oberste Steuerbehörde (Commissioner of Internal Revenue) anerkannt worden; er gilt nur dann nicht, wenn sich aus den gesamten Umständen des Geschäfts ergibt, daß steuerliche Vorschriften umgangen werden sollen. Ist dies der Fall, so ermitteln die Steuerbehörden den Ort des Eigentumsüberganges aus den gesamten Umständen des Geschäfts (substance of the sale). Reg. § 1.861-7 (c). Die Gerichte halten dagegen in diesem Falle am Grundsatz des Eigentumsüberganges fest. Surrey, Law Governing International Transactions 258 ff. Es wird häufig die Ansicht vertreten, daß in allen Fällen, in denen Waren aus den Vereinigten Staaten gekauft oder dorthin verkauft werden, in den Verträgen ausdrücklich festgestellt werden soll, daß sich der Eigentums- und Gefahrübergang außerhalb der Vereinigten Staaten vollzieht. Ein solcher Ausdruck des Parteiwillens zeigt an, wo die Rechtsübertragung stattfinden soll. (Stiefel und Rado, zur amerikanischen Besteuerung deutscher Ein- und Ausfuhrgeschäfte, Recht der internationalen Wirtschaft, Heft 5/1955 S. 153 ff; cf. Seghers, Savage and Reinhart, How To Do Business Abroad At The Least Cost, Tax Ideas Report Par. 7025.4, Prentice-Hall, Inc. (1955); Opton, Counselling Importers, The Practical Lawyer 56, 59 (Dez. 1959).

²²⁾ § 871 IRC of 1954.

²³⁾ Der Begriff der Geschäfts- oder Erwerbstätigkeit ist sehr weitgefaßt. Ein Ausländer übt in den Vereinigten Staaten eine Erwerbstätigkeit aus, wenn er sich dort gewerblich, selbständig oder unselbständig, betätigt. Dabei kommt es darauf an, daß es sich um eine Betätigung handelt, die nicht nur einmalig ist, und die Betätigung mit der Absicht erfolgt, Gewinn zu erzielen und nicht nur um Kapital zu investieren. Unbeachtlich ist insbesondere eine unselbständige oder selbständige Tätigkeit für

a) einen Ausländer ohne Wohnsitz in den Vereinigten Staaten, eine ausländische Personengesellschaft oder eine ausländische Körperschaft, die in den Vereinigten Staaten keine Erwerbstätigkeit ausüben, oder

b) eine Niederlassung einer amerikanischen Körperschaft, wenn der Ausländer sich in einem Steuerjahr vorübergehend höchstens 90 Tage in den Vereinigten Staaten aufgehalten hat und die Vergütungen für diese Dienstleistungen insgesamt \$ 3.000 nicht überstiegen haben. Der Umstand, daß ein Ausländer ohne Wohnsitz in den Vereinigten Staaten mittels eines in den Vereinigten Staaten ansässigen Maklers, Kommissionärs usw. Wertpapiere oder sonstige Wirtschaftsgüter umsetzt, bewirkt für sich allein gleichfalls nicht, daß er als in den Vereinigten Staaten erwerbstätig behandelt wird. § 871 (c) IRC of 1954; Internationale Steuern, USA S. 13.

des wiederkehrendes Roheinkommen²⁴⁾ zuzüglich des Überschusses bestimmter Veräußerungsgewinne (capital gains) über die Veräußerungsverluste (capital losses)²⁵⁾ den Betrag von \$ 15.400 im Steuerjahr nicht übersteigt, zahlen grundsätzlich 30 v.H. der wiederkehrenden Bezüge einschließlich der Veräußerungsgewinne.

Persönliche Freibeträge (personal exemptions) können Steuerpflichtige dieser Gruppe nicht geltend machen²⁶⁾. Der Pauschalabzug (standard deduction) ist auch nicht zulässig²⁷⁾.

2. Gruppe:²⁸⁾ Steuerpflichtige, die während des Steuerjahres in den Vereinigten Staaten keine Erwerbstätigkeit ausgeübt haben, deren Einkommen im Sinne der ersten Gruppe jedoch im Steuerjahre \$ 15.400 übersteigt, unterliegen hinsichtlich ihrer Einkünfte der Besteuerung nach den Steuersätzen, die für amerikanische Staatsangehörige und für Personen gelten, die ihren Wohnsitz in den Vereinigten Staaten haben. Das steuerpflichtige Roheinkommen dieser Personen umfaßt jedoch nur die Einkünfte wie das der ersten Gruppe. Diese Personen können auch Abzüge (deductions) wegen bestimmter Aufwendun-

²⁴⁾ Zu den wiederkehrenden Bezügen (fixed or determinable annual or periodical income) gehören Dividenden, Zinsen (außer Bankzinsen und steuerfreie Zinsen für bestimmte von öffentlichen Körperschaften ausgegebene Obligationen), Mieteinnahmen, Lizenzgebühren, Gehälter, Löhne, Prämien, Renten und ähnliche Vergütungen. § 871 (a) (1) IRC of 1954.

²⁵⁾ Für die Besteuerung von sonstigen Veräußerungsgewinnen, den sogenannten Kapitalgewinnen (capital gains) von Ausländern ohne Wohnsitz in den Vereinigten Staaten, gilt das Folgende:

- a) Veräußerungsgewinne dieser Art unterliegen nicht der Besteuerung, wenn sich der Steuerpflichtige innerhalb des Steuerjahrs nicht in den Vereinigten Staaten aufgehalten hat. Verluste, die bei der Veräußerung entstanden sind, werden in diesem Fall nicht berücksichtigt.
- b) Nur die während des Aufenthalts in den Vereinigten Staaten aus amerikanischen Quellen erzielten Veräußerungsgewinne sind steuerpflichtig, wenn der Aufenthalt des Steuerpflichtigen 90 Tage nicht überschritten hat.
- c) Alle im Steuerjahr aus amerikanischen Quellen erzielten Veräußerungsgewinne sind steuerpflichtig, wenn der Aufenthalt des Steuerpflichtigen in den Vereinigten Staaten im Steuerjahr 90 Tage überschritten hat. Die Steuerpflicht ist ohne Rücksicht darauf gegeben, ob sich der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Veräußerung in den Vereinigten Staaten aufgehalten hat oder nicht. § 871 (a) (2) IRC of 1954.

²⁶⁾ Reg. § 1.873-1 (2).

²⁷⁾ § 142 (b) (1) IRC of 1954.

²⁸⁾ § 871 (b) IRC of 1954.

gen geltend machen²⁹). Sie können auch einen Freibetrag von \$ 600 geltend machen³⁰). Der Pauschalabzug (standard deduction) ist nicht zulässig³¹). Die wiederkehrenden Bezüge aus amerikanischen Quellen unterliegen bei diesen Steuerpflichtigen wie bei denen der ersten Gruppe gleichfalls der Abzugsteuer (withholding tax), jedoch richtet sich die endgültige Steuerschuld nach den für die amerikanischen Staatsangehörigen oder die in den Vereinigten Staaten wohnhaften Ausländer geltenden progressiven Sätzen. Die Steuerschuld darf nicht weniger als 30 v.H. des Betrages der wiederkehrenden Bezüge einschließlich des Überschusses der Veräußerungsgewinne über die Veräußerungsverluste betragen.

3. Gruppe³²): Steuerpflichtige, die während des Steuerjahrs eine Erwerbstätigkeit in den Vereinigten Staaten ausgeübt haben, unterliegen mit ihrem gesamten aus amerikanischen Quellen stammenden Roheinkommen der Besteuerung. Solche Steuerpflichtige können die auf amerikanische Einkünfte entfallenden Ausgaben und Spenden in dem selben Umfang abziehen, wie die der zweiten Gruppe. Die Steuer wird nach der Tabelle berechnet, die für amerikanische Staatsangehörige und für Nichtamerikaner gilt, die ihren Wohnsitz in den Vereinigten Staaten haben. Sie können jedoch weder von dem Pauschalabzug noch von der besonderen Steuertabelle, die dazugehört, Gebrauch machen³³). Steuerpflichtigen dieser Gruppe wird ein Freibetrag in Höhe von \$ 600 gewährt³⁴). Sie können ferner von der amerikanischen Steuer den für Dividendeneinkünfte vorgesehenen Abzug vornehmen³⁵).

b) Die Besteuerung juristischer Personen

Amerikanische Körperschaften (domestic corporations)³⁶) unterliegen wie die amerikanischen Staatsangehörigen grundsätzlich

²⁹) Z.B. Aufwendungen, die mit steuerpflichtigen wiederkehrenden Bezügen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen; manche Steuern; Absetzungen für abnutzbare Wirtschaftsgüter oder Abschreibungen wegen Substanzverringerung; gewisse Spenden für gemeinnützige Zwecke; in gewissem Umfang Verluste, die durch Veräußerung von Vermögenswerten entstanden sind. § 871 (b) (2) IRC of 1954.

³⁰) Reg. § 1.873-1 (2).

³¹) § 142 (b) (1).

³²) § 871 (c) IRC of 1954.

³³) § 142 (b) (1) IRC of 1954.

³⁴) § 873 (d) IRC of 1954.

³⁵) § 34 (e) IRC of 1954.

³⁶) Körperschaften, die in den Vereinigten Staaten nach den Gesetzen der Vereinigten Staaten oder eines Einzelstaates oder Gebietes der Vereinigten Staaten gegründet oder errichtet sind. § 7701 (a) (4) IRC of 1954; Meyer-Marsilius S. 346.

mit ihren gesamten in- und ausländischen Einkünften der Bundeseinkommensteuer³⁷⁾. Das Roheinkommen dieser Steuerpflichtigen wird im wesentlichen wie das der natürlichen Personen berechnet. Eine Besonderheit besteht u.a. darin, daß eine amerikanische Körperschaft 85 v.H. der Dividende, die sie von einer anderen amerikanischen Körperschaft erhalten hat, bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens abziehen kann³⁸⁾. Unter bestimmten Voraussetzungen wird eine ähnliche Steuerbegünstigung auch für Dividende gewährt, die einer amerikanischen Körperschaft von einer ausländischen Körperschaft zufließen³⁹⁾. Die Einkommensteuer der Körperschaften (corporation income tax) setzt sich zusammen aus der normal tax, die 30 v.H. der Bemessungsgrundlage beträgt, und aus der surtax, die in Höhe von 22 v.H. des \$ 25.000 übersteigenden Betrags der Bemessungsgrundlage erhoben wird⁴⁰⁾.

Bei der Besteuerung ausländischer Körperschaften (foreign corporations)⁴¹⁾ müssen wiederum zwei Gruppen unterschieden werden: diejenigen nämlich, die in den Vereinigten Staaten eine Erwerbstätigkeit ausüben, und diejenigen, die in den Vereinigten Staaten nicht gewerblich tätig sind.

Ausländische Körperschaften ohne Erwerbstätigkeit in den Vereinigten Staaten (nonresident foreign corporations) unterliegen nur hinsichtlich ihrer wiederkehrenden Bezüge aus amerikanischen Quellen der Besteuerung⁴²⁾. Es handelt sich bei diesen Bezügen um die gleichen, die bei natürlichen Personen nichtamerikanischer Staatsangehörigkeit ohne Wohnsitz und Erwerbstätigkeit in den Vereinigten Staaten steuerpflichtig sind⁴³⁾. Irgendwelche Abzüge bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage sind nicht gestattet⁴⁴⁾; ebenso sind Anrechnungen irgendwelcher Art auf die Steuerschuld nicht zugelassen⁴⁵⁾. Der Steuersatz beträgt 30 v.H. des Roheinkommens (Einnahmen). Die Steuer wird grundsätzlich im Abzugsweg erhoben. Gewinne aus der Veräußerung von Vermögenswerten (Kapitalgewinne), die bei Auslän-

³⁷⁾ § 11 (a) IRC of 1954; Reg. § 1.11-1.

³⁸⁾ § 243 (a) IRC of 1954.

³⁹⁾ § 243 (d) IRC of 1954.

⁴⁰⁾ § 11 (b) and (c) IRC of 1954.

⁴¹⁾ Körperschaften, die nicht „domestic“ sind. § 7701 (a) (5) IRC of 1954; siehe Fußnote 32; Meyer-Marsilius S. 346.

⁴²⁾ § 881 (a) IRC of 1954.

⁴³⁾ § 881 (a) IRC of 1954; siehe Fußnote 18.

⁴⁴⁾ Reg. § 1.882-3 (a) (1).

⁴⁵⁾ § 882 (c) (4) IRC of 1954.

dern ohne Wohnsitz und Erwerbstätigkeit in den Vereinigten Staaten steuerpflichtig sind, unterliegen bei ausländischen Körperschaften ohne Erwerbstätigkeit in den Vereinigten Staaten nicht der Besteuerung⁴⁶⁾. Eine Ausnahme bilden lediglich Gewinne aus der Veräußerung von Holzbeständen und Kohlevorkommen, die den wiederkehrenden Bezügen gleichgestellt sind⁴⁷⁾.

Ausländische Körperschaften mit Erwerbstätigkeit in den Vereinigten Staaten (resident foreign corporations) unterliegen hinsichtlich ihrer gesamten Einkünfte aus amerikanischen Quellen der Besteuerung, und zwar nach den Steuersätzen, die bei amerikanischen Körperschaften anzuwenden sind⁴⁸⁾. Wiederkehrende Bezüge im Sinne der obigen Ausführungen werden bei diesen Steuerpflichtigen nicht zu dem Steuerabzug von 30 v.H. zugelassen, sondern in voller Höhe veranlagt. Das steuerpflichtige Reineinkommen umfaßt das Roheinkommen aus amerikanischen Quellen abzüglich der zugelassenen Ausgaben: diese sind grundsätzlich nur insoweit abzugsfähig, als sie auf Einkünfte aus amerikanischen Quellen in Zusammenhang stehen⁴⁹⁾. Bei Körperschaften dieser Gruppe sind die gleichen Einkünfte wie bei amerikanischen Körperschaften steuerfrei. Ausländische Einkommensteuern können diese Körperschaften nicht von der amerikanischen Einkommensteuer abziehen⁵⁰⁾.

Vor Erlaß des Revenue Act vom Jahre 1962⁵¹⁾ war eine amerikanische Körperschaft (domestic corporation) hinsichtlich der nicht ausgeschütteten Erwerbseinkünfte ihrer ausländischen Tochtergesellschaften nicht steuerpflichtig. Dies traf sogar dann zu, wenn die ausländische Tochtergesellschaft vollständig im Eigentum der amerikanischen Körperschaft stand und von ihr beherrscht wurde. Trotz starker Opposition⁵²⁾ änderte der Kongreß der Vereinigten Staaten jedoch diesen langjährigen Steuerhoheitsgrundsatz.

Die Änderungen gelten für Steuerjahre ausländischer Körperschaften, die nach dem 31. Dezember 1962 beginnen, sowie für Steuerjahre amerikanischer Anteilsinhaber (shareholders) der-

⁴⁶⁾ Reg. § 1.882-2 (b).

⁴⁷⁾ Reg. § 1.881-2 (c).

⁴⁸⁾ §§ 882 (a) and (b) IRC of 1954.

⁴⁹⁾ § 882 (c) (2) IRC of 1954.

⁵⁰⁾ § 882 (c) (4) IRC of 1954.

⁵¹⁾ Par. 12, Revenue Act, H.R. 10650 (1962).

⁵²⁾ Z.B. Gleason, Section 13 der Tax Bill (des Steuergesetzentwurfs) von 1962, 6 International and Comparative Law Bulletin 34 (1962).

artiger Körperschaften, in denen oder mit denen zusammen diese Steuerjahre der betreffenden ausländischen Körperschaften enden.

Die neuen Bestimmungen bezwecken die jeweilige Besteuerung amerikanischer Anteilsinhaber hinsichtlich gewisser, nicht ausgeschütteter Einkünfte sogenannter „controlled corporations“ (beherrschter Körperschaften). Die Änderung bringt eine Unmenge neuer Begriffe und Definitionen und ihre Kompliziertheit wird noch dadurch erhöht, daß es auf einigen Gebieten an einer Definition der Fachbegriffe mangelt, während auf anderen die Befugnis zur Aufstellung von Grundsätzen Durchführungsbestimmungen übertragen ist.

Das Gesetz sieht die Besteuerung amerikanischer Anteilsinhaber (einschließlich amerikanischer Körperschaften) hinsichtlich dreier Arten nicht ausgeschütteter Einkünfte von „controlled corporations“ vor:

- (1) sogenannter Subpart F — Einkünfte (Einkünfte nach Unterabschnitt F)⁵³;
- (2) Rückgänge der Investitionen von Einkünften (früherer Subpart F-Einkünfte) sogenannter „controlled foreign corporations“ (beherrschter ausländischer Körperschaften) in weniger entwickelten Ländern („Entwicklungsländern“)⁵⁴;

⁵³) Zu den Subpart F-Einkünften gehören zwei Hauptkategorien von Einkünften einer „controlled foreign corporation“:

(1) Einkünfte aus Versicherungen oder Rückversicherungen für amerikanische Risiken und (2) Einkünfte aus „foreign base companies“ (ausländischen Zentralgesellschaften). Einkünfte aus „foreign base companies“ umfassen sogenanntes „personal holding company income“ (persönliche Einkünfte aus Holdinggesellschaften), Einkünfte aus Verkäufen und Einkünfte aus Dienstleistungen. Die Höhe von Subpart F-Einkünften, für die amerikanische Anteilsinhaber in irgendeinem Jahr besteuert werden können, ist auf die Einkünfte und Gewinne der „controlled foreign corporation“ während ihres Steuerjahres beschränkt, abzüglich der Verluste, die in nach dem 31. Dezember 1962 beginnenden Steuerjahren erlitten wurden, ferner abzüglich nicht verrechneter Verluste, die von früheren, nach dem 31. Dezember 1959 beginnenden Steuerjahren vorgetragen wurden, sowie auf Grund von noch zu verkündenden Durchführungsbestimmungen auch Defizite aus Einkünften und Gewinnen anderer Gesellschaften innerhalb einer, auch die „controlled foreign corporation“ einschließende Eigentums-kette. Die Einkünfte und Gewinne einer „controlled foreign corporation“ werden grundsätzlich nach amerikanischen Vorschriften berechnet.

⁵⁴) Einkünfte, die eine „controlled foreign corporation“ in weniger entwickelten Ländern (wie z.B. in Afrika und Asien) erzielt, fallen nicht unter die Subpart F-Einkünfte, für die die amerikanischen Anteils-

- (3) Steigerungen der Investitionen von Einkünften einer „controlled foreign corporation“ in amerikanischen Vermögenswerten am letzten Tage des Steuerjahres, welches später als das am 31. Dezember 1962 beginnende Jahr endet.

Eine ausländische Körperschaft gilt als „controlled foreign corporation“, wenn über 50 % ihrer Aktien, berechnet nach dem Stimmrecht zum Unterschied vom Wert, sich zu irgendeiner Zeit während des Steuerjahres der Körperschaft im Besitz von „United States persons“ (amerikanischer Personen)⁵⁵⁾ befindet. Falls diese Beherrschung nur während eines Teils des gesamten Steuerjahres bestand, ist nur ein anteilsmäßiger Teil der Einkünfte der ausländischen Körperschaften den amerikanischen Anteilsinhabern zuzuschreiben. Diese Bestimmungen gelten jedoch nur, wenn die ausländische Körperschaft einen ununterbrochenen Zeitraum von mindestens 30 Tagen während des Steuerjahres eine „controlled foreign corporation“ war.

Der Revenue Act enthält auch verschiedene Steuerbefreiungsvorschriften, die darauf abzielen, in gewissen Fällen die Zuschreibung nicht ausgeschütteter Einkünfte von „controlled foreign corporations“ an amerikanische Anteilsinhaber zu verhindern.

inhaber besteuert werden. Da der steuerfreie Betrag sich auf den Zuwachs an Investitionen der „controlled foreign corporation“ in weniger entwickelten Ländern während des Steuerjahres beschränkt, ist kein Teil dieser Einkünfte steuerfrei, wenn die Investitionen in dem betreffenden Jahre nicht zunehmen. Andererseits hat eine Abnahme der Investitionen während des Steuerjahrs die Wirkung, daß amerikanische Anteilsinhaber für bisher steuerfreie Subpart F-Einkünfte der „controlled foreign corporation“ steuerpflichtig werden. Im äußersten Falle wird diese Vorschrift dazu führen, daß amerikanische Anteilsinhaber die gesamten Einkünfte und Gewinne einer „controlled foreign corporation“, die in den nach dem 31. Dezember 1962 beginnenden Jahren aufgelaufen sind, versteuern müssen.

Amerikanische Anteilsinhaber werden für Steigerungen der Investitionen einer „controlled foreign corporation“ in amerikanischen Vermögenswerten deshalb besteuert, weil die Rückführung ausländischer Einkünfte einer Dividendenausschüttung gleichgestellt wird.

⁵⁵⁾ Der Begriff „United States persons“ (amerikanische Personen) umfaßt natürliche Personen, die amerikanische Bürger sind oder ihren Wohnsitz in den Vereinigten Staaten haben, amerikanische Körperschaften, Personalgesellschaften, Nachlässe und Treuhandvermögen. Nur solche „United States persons“, die unmittelbar oder mittelbar einen Aktienanteil von 10 Prozent oder mehr besitzen, werden bei der Feststellung, ob die betreffende ausländische Körperschaft eine „controlled foreign corporation“ ist, berücksichtigt und die Zuschreibung nicht ausgeschütteter Einkünfte gilt nur für diese Anteilsinhaber.

Amerikanische Gesellschaften, die Anteile einer „controlled foreign company“ besitzen, können die jeweilige Heranziehung von Subpart F-Einkünften zur Besteuerung dadurch verhindern, daß sie die „controlled foreign corporation“ veranlassen, Dividenden in gewissen Mindesthöhen auszuschütten. Die verschiedenen erforderlichen Mindestausschüttungen werden in Prozenten der Einkünfte und Gewinne der „controlled foreign corporation“ nach Abzug der ausländischen Einkommensteuern ausgedrückt und variieren in umgekehrtem Verhältnis zum effektiven Steuersatz. Die beiden Extreme werden durch eine erforderliche Mindestausschüttung von 90 Prozent, (falls der effektive ausländische Steuersatz unter 10 Prozent liegt), und 0, (falls der geltende ausländische Steuersatz 47 Prozent und mehr beträgt, z.B. in der Bundesrepublik) dargestellt. Die Mindestausschüttungssätze liegen mit 14 bis 86 Prozent zwischen diesen beiden Extremen. Ihr Zweck besteht darin, die jeweiligen Auslandsgewinne einer effektiven Gesamtsteuer zu unterwerfen (d.h. der ausländischen, von der ausländischen Körperschaft bezahlten Steuer zuzüglich der amerikanischen, von den Anteilsinhabern bezahlten Steuer auf Ausschüttungen jeweiliger Einkünfte und Gewinne solcher Körperschaften), die ungefähr 90 Prozent der Steuer entspricht und die sie hätten entrichten müssen, wenn die „controlled foreign corporation“ wie eine amerikanische Körperschaft steuerpflichtig gewesen wäre.

Eine amerikanische natürliche Person, welche Anteile einer „controlled foreign corporation“ besitzt, kann sich dafür entscheiden, sich hinsichtlich aller nicht ausgeschütteten, ihr zuzuschreibenden⁵⁶⁾ Einkünfte der ausländischen Körperschaft nach den für amerikanische Körperschaften geltenden Vorschriften, mit anderen Worten, wie eine Körperschaft besteuern zu lassen.

Falls die „controlled foreign corporation“ später aus Gewinnen, für die der amerikanische Anteilsinhaber vorher besteuert wurde, eine Dividende ausschüttet, wird dieser Anteilsinhaber hinsichtlich des Überschusses der erhaltenen Ausschüttung gegen-

⁵⁶⁾ Falls eine solche Entscheidung getroffen wird, ist die amerikanische Steuer auf die nicht ausgeschütteten Einkünfte nach den geltenden amerikanischen Steuersätzen (d.h. 30 Prozent für die ersten \$ 25.000 nicht ausgeschütteter Einkünfte und 52 Prozent für den Rest) zu berechnen, abzüglich des sogenannten „deemed-paid foreign tax credit“ (Anrechnung als bezahlt geltender ausländischer Steuern) für anrechnungsfähige, von der ausländischen Gesellschaft gezahlte Einkommensteuern.

über den vorher von ihm für die nichtausgeschütteten Einkünfte bezahlten Steuern nach Steuersätzen besteuert, die für natürliche Personen gelten, d.h. die amerikanische Einkommensteuer wird, um den „foreign tax credit“ ermäßigt (siehe unten bei Abschnitt II, III 2 a). Diese Art von Steuerbefreiung wird offensichtlich nur für natürliche Personen in sehr hohen Mehreinkommensteuerstufen von Interesse sein.

Schließlich kann ein amerikanischer Anteilsinhaber den „foreign tax credit“ für von der ausländischen Körperschaft gezahlte, anrechenbare Steuern nach denselben Vorschriften in Anspruch nehmen, die im Falle tatsächlicher Ausschüttungen gelten würden.

2. Die deutsche Steuergesetzgebung

Im Gegensatz zur amerikanischen Steuergesetzgebung sind dem deutschen Steuerrecht die Begriffe „Inländer“ und „Ausländer“ grundsätzlich fremd⁵⁷⁾. So ist es für die Entstehung der Steuerpflicht in der Bundesrepublik ohne Relevanz, welche Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtige besitzt: gleichgültig ist auch, ob er überhaupt eine Staatsangehörigkeit hat⁵⁸⁾. Auch für den Staatenlosen gibt es keine besondere Regelung. Rasse, Alter, Geschlecht und Familienstand sind auch ohne Bedeutung⁵⁹⁾.

Das deutsche Steuerrecht unterscheidet jedoch, ob der Steuerpflichtige bei der Einkommen-, Körperschafts-, Vermögen- und Erbschaftsteuer unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist. Wann im einzelnen eine beschränkte bzw. unbeschränkte Steuerpflicht angenommen werden muß, richtet sich nach der jeweiligen räumlichen Beziehung des Steuersubjekts oder Steuerobjekts zum Staatsgebiet der Bundesrepublik.

⁵⁷⁾ Nach dem deutschen Steuerrecht kann man jedoch vom „Steuerinländer“ und „Steuerausländer“ sprechen. Will man den Begriff „Ausländer“ im Sinne des deutschen Steuerrechts definieren, so ist zu beachten, daß er sich nur auf eine Person bezieht, die nicht im Inland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. „Ausländer“ im steuerrechtlichen Sinne kann also auch der deutsche Staatsangehörige sein, der dauernd im Ausland lebt; „Inländer“ in diesem Sinne kann auch der staatsrechtliche Ausländer sein, der dauernd im Inland lebt. Steuerlich wird der „Ausländer“ zum „Inländer“, wenn er im Inland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nimmt. Heining, Besteuerung der Ausländer 1956 S. 1; Bühler/Paulick: Einkommensteuer und Körperschaftsteuer Kommentar 2. Aufl. 1961 S. 4.

⁵⁸⁾ Das persönliche Band der Staatsangehörigkeit ist durch wirtschaftlich-territoriale Beziehungen ersetzt worden. Bühler/Strickrodt, Allgemeines Steuerrecht 2. Band 3. Aufl. 1960 S. 265 Fn. 2.

⁵⁹⁾ Heining S. 1-2.

Nach den genannten Steuergesetzen sind unbeschränkt steuerpflichtig alle natürlichen Personen, die im Inland — also in der Bundesrepublik und in West-Berlin — einen Wohnsitz⁶⁰⁾ oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt⁶¹⁾ haben. Das gleiche gilt für ausländische Unternehmen (juristische Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen), die ihren Sitz⁶²⁾ oder ihre Geschäftsleitung⁶³⁾ im Inland haben.

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte⁶⁴⁾ und Vermögensteile⁶⁵⁾, gleichgültig, ob sie im Inland oder im Ausland entstehen oder vorhanden sind und gleichgültig, ob sie einem Deutschen oder einem Ausländer zuzurechnen sind⁶⁶⁾. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf die in dem § 49 EStG erwähnten Arten von Einkünften⁶⁷⁾.

⁶⁰⁾ § 13 StAnpG

⁶¹⁾ § 14 StAnpG

⁶²⁾ § 15 StAnpG

⁶³⁾ § 15 StAnpG

⁶⁴⁾ § 2 EStG. Mit „sämtlichen Einkünften“ ist sowohl die Summe der sieben Einkunftsarten des § 2 EStG als auch die Summe der inländischen und ausländischen Einkünfte gemeint. Bühler-Paulick, § 2 S. 11-20.

⁶⁵⁾ §§ 1, 2 VStG

⁶⁶⁾ Einkommen (Reineinkommen) im Sinne des Einkommensteuergesetzes ist der für ein Kalenderjahr sich ergebende Gesamtbetrag der aus sieben Quellen (§ 2 EStG) fließenden Reineinkünfte (Roheinkünfte minus Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten), vermindert durch Sonderausgaben und ggf. durch Ausgleich von Verlusten bei einzelnen Einkunftsarten, wobei als Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes entweder der Gewinn (gewerbliche, landwirtschaftliche, freiberufliche Einkünfte) oder der Einnahmeüberschuß (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte zu gelten haben.

Schema

Summe der Gewinne und Verluste aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit und der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstiger Einkünfte unter Ausscheidung der steuerfreien Einnahmen (§§ 2-24 EStG)

= Gesamtbetrag der Einkünfte

./. Sonderausgaben (§§ 10 — 10 d EStG)

./. Freibetrag für freie Berufe (§ 18 Abs. 4 EStG)

= Einkommen.

Dieser Einkommensbetrag unterliegt nicht unmittelbar der Einkommensteuertabelle. Vor ihrer Anwendung kommen noch der Abzug der sogenannten Freibeträge und andere Berichtigungen in Frage. Bühler/Paulick, § 2 S. 2-3.

⁶⁷⁾ Die einzelnen Einkunftsarten werden in § 49 EStG aufgezählt, und die Aufzählung ist erschöpfend. Korn-Dietz S. 16; Bühler/Strickrodt S. 267 ff.

a) Die Besteuerung natürlicher Personen

Nach § 1 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes sind alle natürlichen Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Personen, bei denen diese Voraussetzungen nicht vorliegen, sind gemäß § 1 Absatz 2 EStG mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Kriterium für die beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht ist daher in erster Linie der inländische Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt.

Im Gegensatz zum amerikanischen Internal Revenue Code sind die Begriffe „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ im deutschen Steuerrecht gesetzlich bestimmt. Aus dem Steueranpassungsgesetz⁶⁸⁾ ergibt sich, daß jemand seinen Wohnsitz dort hat, wo er eine Wohnung unter solchen Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird⁶⁹⁾. Es kommt dabei entscheidend auf den äußeren Tatbestand der Benutzung einer Wohnung als Eigentümer, Mieter oder Untermieter an. Auf die unbeschränkte Steuerpflicht ist ein gleichzeitiger Wohnsitz im Ausland ohne Einfluß.

Zu bemerken ist noch die Tatsache, daß der Begriff „Wohnsitz“ im Steuerrecht eine andere Auslegung erfährt als im Bürgerlichen Recht⁷⁰⁾.

⁶⁸⁾ § 13 StAnpG

⁶⁹⁾ Eine Person, die sich als Mitglied einer ausländischen Streitkraft im Bundesgebiet aufhält, begründet nicht deswegen einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Bundesgebiet. Art. 2 Abs. III des sog. Truppenvertrages vom 26. Mai 1952 (BGBl. II 1952 S. 469.) Das gilt aber nicht auf dem Gebiet der Versicherungs- und der Umsatzsteuer. Bühler/Strickrodt S. 265 Fn. 3.

⁷⁰⁾ Während nach § 7 BGB zur Begründung eines Wohnsitzes — der übrigens gleichzeitig an mehreren Orten bestehen kann — der rechtsgeschäftliche Wille (die Geschäftsfähigkeit vorausgesetzt), den gewählten Ort zum Mittelpunkt oder Schwerpunkt der persönlichen Lebensverhältnisse zu machen, betätigt werden muß, sieht § 13 StAnpG einen für die Anwendung der Vorschriften des Steuerverwaltungsrechts maßgebenden Wohnsitz schon dann als gegeben an, wenn jemand an einem Ort „eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen will.“ Es kommt daher lediglich auf die Verwirklichung der im § 13 Steueranpassungsgesetz genannten Umstände an, nicht dagegen auf einen rechtsgeschäftlichen Willen des Steuerpflichtigen. Es handelt sich somit um Realakte, für die die Geschäftsfähigkeit nur von sekundärer Bedeutung ist. Bühler/Strickrodt S. 259.

Das Innehaben der Wohnung und ihre Beibehaltung und Benutzung sind die ausschlaggebenden Kriterien. Es kommt nicht so sehr darauf an, ob der Steuerpflichtige die Absicht hat, die Wohnung beizubehal-

Der gleichfalls bedeutsame Begriff des gewöhnlichen Aufenthaltes ist im Steueranpassungsgesetz⁷¹⁾ definiert. Danach hat jemand einen gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verbleibt. Wenn sich der Inlandsaufenthalt auf einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten ausdehnt, tritt stets die unbeschränkte Steuerpflicht ein, und zwar auch für den Zeitraum der ersten sechs Monate⁷²⁾.

Außer auf Grund des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes kann die unbeschränkte Steuerpflicht auch auf Grund des wirtschaftlichen Zusammenhanges mit dem Inland begründet werden. Für deutsche Auslandsbeamte und deren Angehörige ist § 14 Abs. 2 des Steueranpassungsgesetzes maßgebend. Bei den Auslandsbeamten kommt es auf die die Dienstbezüge auszahlende zuständige inländische Kasse an. Inhaber und leitende Angestellte, vor allem Vorstandsmitglieder und Prokuristen inländischer Unternehmungen, die sich nicht im Inland aufhalten, sowie Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsmitglieder, werden so behandelt, als ob sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt dort hätten, wo sich die Geschäftsleitung oder der Sitz des inländischen Unternehmens befindet⁷³⁾.

Es macht im praktischen Ergebnis keinen Unterschied, ob jemand zur deutschen Besteuerung auf Grund eines inländischen Wohnsitzes oder auf Grund eines gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland herangezogen wird. Die steuerlichen Auswirkungen sind in beiden Fällen die gleichen, obwohl sich die Begriffe wesentlich unterscheiden.

Der Wohnsitzbegriff ist der umfassendere. Wird das Vorhandensein eines Wohnsitzes bejaht, so wird dadurch die Anwendung des § 14 StAnpG konsumiert, d.h. es gibt neben dem Wohnsitz keinen steuerlich irgendwie beachtlichen gewöhnlichen Aufenthalt. Das hindert nicht, daß ein Steuerpflichtiger mehrere Wohnsitze im Inland haben kann.

ten; es genügen wahrnehmbare Umstände, die Rückschlüsse auf die Beibehaltung der Wohnung zulassen. Es kommt daher im Steuerrecht nicht auf die Willensfähigkeit der handelnden Person an. Obschon das BGB mit wesentlich feineren Begriffen als das Steueranpassungsgesetz arbeitet, stimmen das bürgerliche Recht und das Steuerrecht wenigstens insoweit überein, als eine natürliche Person nicht nur einen, sondern auch mehrere Wohnsitze haben kann. Heining S. 5-6.

⁷¹⁾ § 14 Abs. 1 StAnpG

⁷²⁾ § 1 EStG in Verbindung mit § 14 StAnpG; Bühler/Strickrodt S. 260.

⁷³⁾ § 14 Abs. 3 StAnpG

Das Vorhandensein eines gewöhnlichen Aufenthaltes kann dagegen nur entweder bejaht oder verneint werden. Es entscheiden hierfür nicht die Beziehungen des Steuerpflichtigen zu einem bestimmten inländischen Ort, sondern es entscheiden seine Beziehungen zum gesamten Inland. Es ist also für die Beurteilung dieser Frage ohne Einfluß, ob der Steuerpflichtige seine tatsächliche Unterkunft im Inland häufig wechselt⁷⁴⁾.

Im Gesetz ist nicht ausdrücklich geregelt, durch welche Rechtshandlungen ein Wohnsitz begründet oder wieder aufgegeben wird. Die Rechtsprechung hat diese Lücke ausgefüllt⁷⁵⁾.

b) Die Besteuerung juristischer Personen

Juristische Personen sind vor allem die Kapitalgesellschaften, aber auch sonstige Personenvereinigungen und Vermögensmassen⁷⁶⁾. Eine inländische juristische Person ist diejenige, die ihren Sitz oder Ort der Leitung im Inland hat. Sie unterliegt der unbeschränkten Körperschaft- und Vermögensteuerpflicht. Eine ausländische juristische Person hat sowohl den Sitz als auch den Ort der Leitung im Ausland und unterliegt gegebenenfalls der beschränkten Körperschaft- und Vermögensteuerpflicht.

Für die Frage, wo eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihren Sitz⁷⁷⁾ hat, ist in erster Linie die Bestimmung im Gesellschaftsvertrag, in der Vereinssatzung, in dem Stiftungsgeschäft oder desgleichen maßgebend. Fehlt eine Bestimmung des Sitzes im Statut der juristischen Person, dann ist maßgebend der Ort der Geschäftsleitung oder der Ort, wo die Verwaltung geführt wird. Wenn Sitz und Ort der Geschäftsleitung auseinanderfallen und der eine der in Frage kommenden Orte sich im Inland, der andere im Ausland befindet, ist die unbeschränkte Steuerpflicht im Bundesgebiet dann gegeben, wenn sich entweder der Ort der Geschäftsleitung oder der statutenmäßige Sitz der juristischen Person im Inland befindet⁷⁸⁾.

Der Begriff „Geschäftsleitung“ ist nicht auf juristische Personen beschränkt, sondern er gilt allgemein für das Steuerrecht⁷⁹⁾. Nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 StAnpG ist unter Geschäfts-

⁷⁴⁾ Heining S. 7

⁷⁵⁾ Heining S. 9

⁷⁶⁾ § 1 KStG

⁷⁷⁾ § 15 Abs. 3 StAnpG

⁷⁸⁾ Heining S. 15

⁷⁹⁾ Heining S. 16

leitung der „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ zu verstehen. Wo sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet, ist Tatfrage. Regelmäßig ist anzunehmen, daß die geschäftliche Oberleitung eines Unternehmens in dem Ort ausgeübt wird, in dem sich die Büroräume des oder der leitenden Geschäftsführer befinden. Es kommt nicht darauf an, wo die Willenserklärungen der geschäftlichen Oberleitung wirksam werden, sondern darauf, von wo aus sie abgegeben werden. Sind zur Ausführung der geschäftlichen Oberleitung Büroräume nicht erforderlich (z.B. bei einer Patentgesellschaft, die lediglich Lizenzen vertreibt) und nicht vorhanden, so kann der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers als Ort der geschäftlichen Oberleitung des Unternehmens angesehen werden⁸⁰⁾.

Zu erwähnen sei schließlich die Sonderregelung des § 15 Abs. 2 StAnpG (Organgesellschaft). Nach dieser Vorschrift wird eine Körperschaft oder Personenvereinigung, die nach bürgerlichem Recht selbständig ist, die sich aber wirtschaftlich als ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb darstellt und weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat, so behandelt, als befände sich ihre Geschäftsleitung an dem Ort, an dem

- (1) die beherrschende natürliche Person: ihren Wohnsitz oder wenn ein Wohnsitz im Inland fehlt, ihren gewöhnlichen Aufenthalt;
- (2) die beherrschende Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse: ihre Geschäftsleitung oder, wenn eine Geschäftsleitung im Inland fehlt, ihren Sitz hat⁸¹⁾.

3. Die Kollision⁸²⁾

In erster Linie ergeben sich die Möglichkeiten einer Doppelbesteuerung dadurch, daß der eine Staat einen Steuerpflichtigen als unbeschränkt steuerpflichtig mit seinem gesamten Einkommen heranzieht, der andere Staat aber den gleichen Steuerpflichtigen mit bestimmten Einkünften aus inländischen Quellen als beschränkt steuerpflichtig behandelt. Im Verhältnis zwischen

⁸⁰⁾ Heining S. 16

⁸¹⁾ § 15 Abs. 2 StAnpG. Eine Milderung dieser steuerlichen Auswirkung ist aber möglich, wenn bestimmte Voraussetzungen vorhanden sind. Erlaß des früheren Reichsministers der Finanzen v. 25. 10. 39 (RStBl. 1939 1070); Heining S. 17.

⁸²⁾ Meyer-Marsilius S. 324-25.

den USA und der Bundesrepublik ergeben sich hiernach folgende Fälle einer möglichen Doppelbesteuerung:

Natürliche Personen

- | | |
|--|--|
| 1. Residence in USA | Quelleneinkommen in der Bundesrepublik |
| 2. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in der Bundesrepublik | Quelleneinkommen in USA |

Körperschaften

- | | |
|---|--|
| 1. In USA nach dortigem Recht errichtete oder organisierte Körperschaft | Quelleneinkommen in der Bundesrepublik |
| 2. Ort der Leitung oder Sitz in der Bundesrepublik | Quelleneinkommen in USA |

Neben diesen Hauptfällen der Doppelbesteuerung kommen zwischen der Bundesrepublik und den USA häufig auch Doppelbesteuerungen durch die doppelte unbeschränkte Steuerpflicht vor, die aber grundsätzlich zu den Ausnahmen gehören. Dies hängt damit zusammen, daß die USA ihre Staatsangehörigen, auch wenn sie im Ausland wohnen, der unbeschränkten Steuerpflicht unterwerfen. Die hier in Betracht kommenden Fälle sind folgende:

Natürliche Personen

- | | |
|--|---|
| 1. Residence in USA | Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in der BR |
| 2. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in der BR | Amerikanische Staatsangehörigkeit |

Körperschaften

- | | |
|----------------------|---|
| Registrierung in USA | Ort der Leitung in der BR oder eine sogenannte „controlled foreign corporation“ in der BR |
|----------------------|---|

II. Abschnitt

Die Beseitigung der Doppelbesteuerung im deutsch-amerikanischen Verhältnis

I. Die möglichen Maßnahmen im Allgemeinen

Eine Gegenwirkung gegen internationale Doppelbesteuerung ist bis jetzt nur von einem Willensakt der herrschenden nationalen Abgabengewalt selbst ausgegangen¹⁾. Dabei werden zwei²⁾ Wege begangen: Der Weg der Selbstbeschränkung durch einseitigen Steuerverzicht, oder der Weg des Vertrages mit anderen Abgabengewalten. Einseitige Steuerverzichte zur Beseitigung oder Milderung der Doppelbesteuerung finden sich in den Steuergesetzen fast aller Länder der Erde³⁾. Zweiseitige Verträge sind im Zeitalter des Zusammenwachsens der internationalen Wirtschaft in raschem Vordringen⁴⁾.

Bis jetzt haben sich keine mehrseitigen, multilateralen Systeme entwickelt, die die Beseitigung der Doppelbesteuerung bezwecken. Der EWG-Vertrag enthält zwar Vorschriften über die Harmonisierung der von den Vertragsparteien aufgestellten Umsatzsteuergrundsätze, aber die Aussichten einer mehrseitigen Regulierung der Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sind für die unmittelbare Zukunft nicht besonders gut⁵⁾.

¹⁾ Bühler 'Strickrodt, Allgemeines Steuerrecht 2. Bd. 3. Aufl. 1960 S. 149.

²⁾ Schmitz unterscheidet zwischen (1) autonomen staatlichen Maßnahmen; (2) Staatsverträgen und (3) Steuerbefreiung auf Grund allgemeiner völkerrechtlicher Grundsätze. Schmitz, Kommentar zum internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik 1. Bd. 1957 S. 43 ff.

³⁾ Weber, Steuerermäßigungen bei ausländischen Einkünften, Internationale Wirtschaftsbriefe Nr. 7/1958 Fach 3 Gr. 3 S. 85.

⁴⁾ Korn-Dietz, Doppelbesteuerung 2. Aufl. 1961 S. 4-5.

⁵⁾ Bühler 'Strickrodt S. 150-51; siehe Rädler, Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft 1960; Institut „Finanzen und Steuern“, Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und Steuerpolitik — eine Einführung — Heft 52 1957, Finanz- und Steuerfragen in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Heft 45 1962; Baker, Income Tax Planning for Common Market Operations, 2 Institute on Private Investments Abroad 379, 380, 397 (1960); Report of

1. Einseitige Maßnahmen

Die einseitigen Maßnahmen teilen sich im allgemeinen auf zwei Systeme auf:

Abzugssystem: Dieses System ist keine eigentliche Maßnahme zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, da es in den meisten Fällen nur eine Milderung der Doppelbesteuerung bewirkt. Eine im Ausland bezahlte Einkommensteuer kann von dem ausländischen Einkommen, für das sie bezahlt wurde, abgezogen werden. Nach dem amerikanischen Bundessteuergesetz⁶⁾, besteht dieses System in oben aufgeführter Form, aber die vergleichbare Vorschrift⁷⁾ des deutschen Einkommensteuergesetzes, die diese schwächere Form der Milderung enthielt, wurde ab 1957 gestrichen. Dieses System besteht in der Bundesrepublik zur Zeit lediglich in wesentlich eingeschränkter Gestaltung⁸⁾.

Anrechnungssystem: Dieses System besteht seit 1918 in den Vereinigten Staaten⁹⁾, aber nur seit 1957 in der Bundesrepublik¹⁰⁾. Die Regelungen in den beiden Ländern sind in ihren Hauptbestandteilen im wesentlichen gleich. Die Methode der Steueranrechnung ist ein vorzugsweise von Gläubigerstaaten, die grundsätzlich auf Grund von Wohnsitz oder Nationalität des Steuersubjekts die volle Steuer für sich in Anspruch nehmen, mit der Maßgabe vertretenes Prinzip, daß sie infolge Selbstbeschränkung eine irgendwie eingeschränkte Anrechnung der ausländischen Steuer zulassen¹¹⁾.

2. Zweiseitige Maßnahmen: Doppelbesteuerungsabkommen

a) Allgemeines

Zweiseitige Maßnahmen zur Beseitigung oder Milderung der Doppelbesteuerung bestehen in der Form des Doppelbesteuerungsabkommens. Soweit Doppelbesteuerungsabkommen vorlie-

Special Study Mission to Europe, House Rep. No. 1226, 86th Cong., 2d Sess., p. 76; International Chamber of Commerce, Controls and Freedom in the Distributive Trade (1953); Davies, Taxes in the Common Market — An Exercise in Crystal Gazing, The Accountant 148 (1962); Moss, Tax Burdens in Common Market Countries, 12 National Tax Journal, No. 3, 1 (1959).

⁶⁾ § 164 (b) (6) IRC of 1954

⁷⁾ § 51 EStDV

⁸⁾ § 68 f EStDV

⁹⁾ §§ 901-905 IRC of 1954

¹⁰⁾ § 34 c EStG

¹¹⁾ Schmitz, S. 52

gen, verzichten die einzelnen Vertragsstaaten auf ihre Besteuerungsrechte oder auf die ihnen kraft ihrer Souveränität zustehende Besteuerungskompetenz, daß im Ergebnis entweder der eine oder der andere Staat sein Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte oder Vermögensteile behält, aufgibt oder einschränkt¹²⁾. Das Wesen eines Doppelbesteuerungsabkommens besteht darin, daß durch völkerrechtlichen Vertrag zwischen zwei Staaten ein sachgemäßes, auf Gegenseitigkeit¹³⁾ begründetes System von Steuerverzichten aufgestellt wird, das die Eigenarten der beiden Steuersysteme berücksichtigt. Für die Vorschriften, welche die Voraussetzungen dieser Steuerverzichte formulieren, hat sich die Bezeichnung „Kollisionsnormen“ eingebürgert. Sie befassen sich entweder mit einzelnen Steuergütern oder mit Gruppen von solchen, z.B. Einkünften aus Gewerbebetrieb, Arbeitseinkommen¹⁴⁾.

Im Gegensatz zu anderen Verträgen wirtschaftlichen Inhalts, sind die Doppelbesteuerungsabkommen im wesentlichen durch zwei Eigentümlichkeiten gekennzeichnet:

Die Abkommen sind, von wenigen Ausnahmen für die Kraftfahrzeugbesteuerungen abgesehen, durchaus zweiseitige¹⁵⁾. Auch die von der Praxis der Vereinigten Staaten beherrschte Nachkriegsaera bleibt bei diesem zweiseitigen Typ. Der innere Grund dafür ist der, daß diese Abkommen so sehr den Lebensnerv der beteiligten Staaten berühren, daß kein Staat bereit ist, jene finanziellen Verzichte hinzunehmen, die bei Kollektivverträgen unvermeidlich wären.

Der Charakter der Doppelbesteuerungsabkommen als Einschränkungen der nach den internen Gesetzen sich ergebenden Besteuerungsrechte wird konsequent gewahrt, so daß sich der Satz

¹²⁾ Debatin, Wesen und Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen, Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters 1962 S. 61.

¹³⁾ Gegenseitigkeit ist eine Voraussetzung für dieses Erleichterungssystem und unterscheidet es von dem autonomen oder einseitigen System. Schmitz S. 45.

¹⁴⁾ Korn-Dietz S. 5

¹⁵⁾ Ein mehrseitiger Vertrag sollte der Rom-Vertrag von 1922 sein, der Österreich, Ungarn, Polen, Rumänien, Jugoslawien zu gewissen Regelungen bei den direkten Steuern verpflichten sollte. In Kraft getreten ist er aber nur für Österreich und Italien und insofern ist er als Kollektivabkommen gescheitert. Bühler, Von der Struktur des internationalen Steuer- und Wirtschaftsrechts, Neue Juristische Wochenschrift 1956 S. 889.

ausbildet und überall Anerkennung erringt, daß ein Doppelbesteuerungsabkommen Steuerpflichten nur einschränken oder aufheben, nie neu begründen oder erweitern könne¹⁶⁾.

b) Historische Entwicklung

Schon im Mittelalter wurde anerkannt, daß die Doppelbesteuerung als Hindernis im Wege des internationalen Verkehrs stehe, und daher gab es vorübergehende Verträge, die Feudalabgaben und Zölle beseitigen sollten, um den Messenverkehr anzureizen¹⁷⁾. Gegen Ende des vergangenen Jahrhunderts setzten die ersten Bemühungen ein, die Doppelbesteuerung mit Hilfe internationaler Verträge zu beseitigen oder zu mildern¹⁸⁾. Nach diesen spärlichen Ansätzen wurde die erste größere Serie von Doppelbesteuerungsabkommen nach dem Jahre 1920 unter den europäischen Staaten abgeschlossen, wobei die Aufteilung der früheren Österreich-Ungarischen Monarchie in die Nachfolgestaaten

¹⁶⁾ Vgl. Rennebaum-Zitzlaff, Die deutschen Doppelbesteuerungsverträge S. 8. Oberregierungsrat Dr. Debatin, Bonn, Bundesministerium der Finanzen, behauptet, daß diese Erläuterung in systematischer Hinsicht nicht befriedigen kann. Er ist der Meinung, daß das postulierte Verbot der Erweiterung und Änderung des Steueranspruches durch solche Ausnahmen durchbrochen wird, daß man von einem allgemeinen Prinzip kaum mehr sprechen könne. Zu nennen ist vor allem die Betriebsstättenbesteuerung: Hat der in der Bundesrepublik ansässige Unternehmer eine Betriebsstätte in Frankreich, die Verluste ausweist, so können diese — ohne Doppelbesteuerungsabkommen — bei der Gewinnermittlung in der Bundesrepublik abgesetzt werden. Das deutsch-französische Doppelbesteuerungsabkommen ändert diese Rechtsfolge zum Nachteil des Steuerpflichtigen, da nach dem in dem Abkommen niedergelegten Betriebsstättenprinzip, wonach die Einkünfte aus der Betriebsstätte nur in Frankreich besteuert werden können, auch die Verluste der Betriebsstätte bei der Besteuerung in der Bundesrepublik unberücksichtigt bleiben müssen. Der Steuerpflichtige hat in einem solchen Falle auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens in der Bundesrepublik ein größeres Einkommen auszuweisen und damit auch mehr Steuer zu entrichten, als dies ohne Abkommen der Fall wäre. Mit einer solchen Auswirkung kann nicht mehr davon gesprochen werden, daß der Steueranspruch durch das Doppelbesteuerungsabkommen weder erweitert noch modifiziert worden sei. Debatin S. 62 (Zitate ausgelassen).

¹⁷⁾ King, Tax Conventions to Which the United States Is A Party, 2 Private Investments Abroad 479, 484 (1960).

¹⁸⁾ Korn-Dietz S. 9. Die ältesten sind Verträge von 1843 und 1845 zwischen Belgien, Frankreich, den Niederlanden und Luxemburg über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen. Bühler, Von der Struktur des internationalen Steuer- und Wirtschaftsrechts S. 889 Fn. 7.

einen besonderen Anstoß gab¹⁹⁾). Das Interesse der Vereinigten Staaten an Doppelbesteuerungsabkommen entstand erst kurz vor dem zweiten Weltkrieg²⁰⁾).

Der kontinentaleuropäische Typ²¹⁾ der Doppelbesteuerungsabkommen, der sich nach dem ersten Weltkrieg entwickelte und für den das deutsch-italienische Abkommen von 1925 wegweisend wurde, folgte überwiegend dem Aufteilungsprinzip. Dabei wird der gewerbliche Gewinn international verflochtener Unternehmungen nach dem Anteil der Staaten, in denen er erzielt ist, aufgeteilt, wobei der Heimatstaat auf die Besteuerung der im Ausland erzielten Gewinne verzichtet, freilich unter dem Vorbehalt, sie für die Bestimmungen der Progression bei der Einkommensbesteuerung zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt — bei einheitlichem Satz der Körperschaftsteuer für deren Bereich ohne Bedeutung). Dieses Aufteilungsprinzip bedeutet zugleich für seinen Bereich den Vorrang des Ursprungsstaates gegenüber dem Wohnsitzstaat (oder Staat des Sitzes der Gesellschaft), der sich also auf dem Gebiet der gewerblichen Gewinne durchsetzte (wie er für die Gewinne aus Landwirtschaft und Grundbesitz selbstverständlich ist), während gleichzeitig für die Besteuerung der Kapitalerträge das Wohnsitzprinzip (Besteuerung durch den Staat des Wohnsitzes des Kapitalgebers und Dividenden-Bezie-

¹⁹⁾ Bühler, Internationales Steuerrecht, Wörterbuch des Völkerrechts Bd. III 1962 S. 385. Das Deutsche Reich hatte mit zahlreichen europäischen und mit einigen außereuropäischen Staaten Vereinbarungen dieser Art getroffen: Dänemark, Finnland, Frankreich, Griechenland, Italien, Japan, Kanada, Österreich, Polen, Rumänien, Schweden, Schweiz, Tschechoslowakei, UdSSR, Ungarn. Meyer-Marsilius, Die geltenden deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Deutscher Wirtschaftsdienst 1954 S. 7.

²⁰⁾ King S. 484; Owens, The Foreign Tax Credit 530 (1961). Allein im Zeitraum von 1940 bis 1950 wurden vorwiegend durch die USA und Großbritannien über hundert Doppelbesteuerungssabkommen abgeschlossen. Korn-Dietz S. 10. Die Vorschriften der in den USA abgeschlossenen Verträge sind auf die Musterverträge des Völkerbundfiskalausschusses 1928 zurückzuführen. Steefel und Rothschild, How Income Tax Treaties Affect International Business Operations, Tax Ideas Report Par. 8052.2, Prentice-Hall, Inc. (1960). Für eine interessante Besprechung, wie ein Doppelbesteuerungsabkommen auf Seiten der Vereinigten Staaten verhandelt wird und in Kraft tritt, siehe Blough, The Federal Taxing Process 90-91 (1952).

²¹⁾ Vgl. Bühler im Wörterbuch S. 385; Bühler/Paulick, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer Kommentar 2. Aufl. 1961 S. 28.

hers) von Bedeutung blieb und überwiegend zur hälftigen Teilung des Besteuerungsrechts führte²²⁾).

Einen neuen Abschnitt in der Entwicklung der Doppelbesteuerungsabkommen bedeutete es, als die Vereinigten Staaten, die sich bis dahin mit einigen nur die Schifffahrt betreffenden Teilabkommen begnügt und im übrigen die einseitig gewährte Anrechnung ausländischer Steuern auf die inländische Steuerzahlung für hinreichend gehalten hatten, im Jahre 1939 zum Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen für die Einkommensbesteuerung übergingen.

Die Vereinigten Staaten sind in ihren Verträgen bei dem Prinzip der Erfassung auch des ausländischen Einkommens durch die einheimische Steuer und Vermeidung der Doppelbesteuerung nur durch Anrechnung geblieben. Soweit der Vertragspartner nach seinem internen Recht dieses Prinzip befolgt — so die dem angelsächsischen Rechtskreis angehörenden Staaten Großbritannien, Indien, Kanada, Südafrikanische Union — geschah von deren Seite dasselbe. Die Abkommen brachten nur die näheren Bedingungen der Erfassung von Unternehmungen mit Verflechtungen in anderen Staaten — nämlich Besteuerung in diesem

²²⁾ Dabei wird entweder nach dem Ursprungs- oder nach dem Wohnsitzprinzip verfahren:

1. Ursprungsprinzip:

- a) Unbewegliches Vermögen und Einkünfte daraus erhält der Staat, in dem sich der Vermögensgegenstand befindet — Belegenheitsprinzip
- b) Betriebsvermögen und daraus fließende gewerbliche Einkünfte erhält der Staat, in dem eine Betriebsstätte besteht — Betriebsstättenprinzip
- c) Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit besteuert der Staat, in dem die Arbeitstätigkeit ausgeübt wird — Arbeitsortprinzip
- d) Einkünfte aus einer öffentlichen Kasse besteuert der Staat, in dem sich die öffentliche Kasse befindet — Kassenprinzip — auch Souveränitätsprinzip genannt.

2. Wohnsitzprinzip:

- a) für alle Gegenstände des Kapitalvermögens und die Einkünfte daraus (wobei konkurrierend auch ein Recht des Ursprungsstaates zugelassen ist)
- b) in mehreren neueren Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik für Einkünfte aus Lizenzen aller Art,
- c) für alle sonstigen Vermögensgegenstände oder Einkünfte, die nicht zu einer der vorgenannten Gruppen gehören; auf diese Weise wirkt das Wohnsitzprinzip als Generalklausel für die Zuteilung des Besteuerungsrechts. Korn-Dietz S. 6-7; siehe Bühning, Grundsätze der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Betriebsberater 1954 S. 482 Ziff. II a; Meyer-Marsilius S. 10.

anderen Staat nur beim Vorliegen einer festen Betriebsstätte — und im übrigen vertragliche Festsetzungen der (bis dahin einseitig gewährten) Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuern auf die Steuern des Heimatstaates.

Die kontinentaleuropäischen Staaten dagegen, die bei Doppelbesteuerungsabkommen unter sich dem Aufteilungsprinzip folgen, wenden dieses Prinzip auch bei den Verträgen mit den Vereinigten Staaten an²³⁾, so daß diese Verträge eine Kombination der beiden Prinzipien enthalten²⁴⁾.

Danach lassen sich drei Gruppen von Doppelbesteuerungsabkommen unterscheiden, nämlich

1. solche, bei denen beiderseits das Aufteilungsprinzip angewendet wird (kontinentaleuropäische Staaten; auch bei Erneuerung ihrer Verträge nach dem Jahre 1950);
2. solche, bei denen beiderseits das Anrechnungssystem angewendet wird (Staaten des anglo-amerikanischen Rechtskreises);
3. solche, bei denen von seiten des dem anglo-amerikanischen Rechtskreis angehörenden Staates das Anrechnungssystem, von seiten des kontinentaleuropäischen Staates das Aufteilungssystem angewendet wird²⁵⁾.

²³⁾ Z.B., Art. XVI des Abkommens zwischen der Bundesrepublik und den Vereinigten Staaten 1954; siehe unten II.

²⁴⁾ Z.B.: in dem deutsch-amerikanischen Abkommen stellen die Kollisionsnormen teils auf das Wohnsitz-, teils auf das Ursprungsprinzip ab:

a) Dem Wohnsitzprinzip unterliegen:

Einkünfte aus Seeschifffahrt und Luftfahrt (Art V).

Zinsen aus Kapitalforderungen (Art VII),

Lizenzgebühren (Art VIII),

Private Ruhegehälter und Leibrenten (Art IX Abs. 2).

b) Dem Ursprungsprinzip unterliegen:

Einkünfte aller Art aus Quellen innerhalb des Vertragsstaates, auf dessen Gebiet eine gewerbliche Betriebsstätte besteht (Art III),

Dividenden (mit Begrenzung des Steuersatzes unter bestimmten

Voraussetzungen, Art VI),

Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art IX))

Einkünfte aus öffentlichen Kassen (Art XI Abs. 1).

Korn-Dietz, USA S. 4.

Verschiedenheiten des Steuersystems, der internationalen Vertragspraxis und nicht zuletzt wirtschaftliche wie politische Gegebenheiten haben zur Anwendung dieses Vertragstyps geführt. Korn-Dietz, USA S. 3.

²⁵⁾ Vgl. Debatin S. 65-67.

c) Vergleich der Aufteilungs- und Anrechnungssysteme

Ein Beispiel²⁶⁾ soll zunächst die Unterschiede zwischen dem Aufteilungs- und Anrechnungssystem aufzeigen: Der Steuerpflichtige soll in den USA einen Betrieb mit DM 100.000 Gewinn, in der Bundesrepublik seinen Wohnsitz und einen weiteren Betrieb mit DM 200.000 Gewinn haben. Seine Sonderausgaben sollen DM 10.000 betragen, so daß er ein deutsches Einkommen von insgesamt DM 190.000 hat. Würde er nach dem Aufteilungsprinzip in beiden Staaten besteuert, und wäre der Einkommenssatz in beiden Staaten linear 30 %, so müßte er

USA	30 % von 100.000	=	30.000
BR	30 % von 190.000	=	57.000
	zusammen also	DM	<u>87.000</u>

bezahlen, was wieder 30 % von DM 290.000 entspricht.

Wäre er statt nach dem Aufteilungsprinzip nach dem Anrechnungssystem besteuert, würde er in Deutschland 30 % von DM 290.000, also DM 87.000 vorschreiben, auf diese jedoch die in den USA bezahlten DM 30.000 anrechnen, und somit in Deutschland DM 57.000 bezahlen. Das Ergebnis nach beiden Systemen wäre dann dasselbe.

So liegen aber die Verhältnisse in der Praxis gerade nicht. Die wichtigsten Steuern sind nämlich nicht lineare, sondern progressive; ihre Sätze und ihre Progression sind außerdem in beiden Staaten nicht gleich.

Nimmt man an, daß der deutsche Steuersatz bei DM 290.000 Gesamteinkommen 50 %, bei nur DM 190.000 aber 40 % und der amerikanische bei DM 100.000 30 % sei, so ergibt sich folgende Rechnung:

Aufteilungsprinzip:

für USA	30 % von 100.000	=	30.000
für BR	40 % von 190.000	=	76.000
	zusammen also	DM	<u>106.000</u>

Anrechnungsprinzip:

für USA	30 % von 100.000	=	30.000
für BR	50 % von 290.000		
oder	145.000		
abzüglich obiger	30.000		115.000
	<u> </u>		
zusammen also		DM	<u>145.000</u>

²⁶⁾ Fritsch, Das Internationale Steuerrecht 1954-1957 II A S. 1-3.

Das Beispiel zeigt deutlich, daß der Steuerpflichtige bei Geltung des Aufteilungssystems weniger in Anspruch genommen wird.

In der Tat wird der Unterschied, der sich aus den verschiedenen Systemen ergibt, dadurch gemildert, daß nach deutschem Recht die Steuerprogression Berücksichtigung findet. Das Beispiel bei Anwendung des Aufteilungsprinzips gestaltet sich dann wie folgt:

für USA	30 % von 100.000	=	30.000
für BR	50 % von 190.000	=	95.000
zusammen		DM	<u>125.000</u>

(Unter Berücksichtigung des Anrechnungssystems ergeben sich keine Änderungen).

3. Der Vorrang der Doppelbesteuerungsabkommen

Die Doppelbesteuerungsabkommen sind völkerrechtliche Verträge, deren Inhalt nach Maßgabe der für völkerrechtliche Verträge geltenden verfassungsrechtlichen Bestimmungen innerstaatliche Rechtswirkung erlangt und dadurch für die Steuerbehörden der vertragschließenden Staaten verbindlich wird. Da jedoch völkerrechtliche Verträge als solche weder nach dem Verfassungsrecht der Bundesrepublik Deutschland noch nach dem Verfassungsrecht der Vereinigten Staaten von Amerika Vorrang vor den Gesetzen mit der Wirkung genießen, daß sie auch später erlassenen gesetzlichen Vorschriften vorgehen, bedurfte es besonderer Vorkehrungen, um die vorrangige Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auch gegenüber später erlassenen Steuergesetzen zu sichern.

Im deutschen Steuerrecht gelten die Doppelbesteuerungsabkommen als *leges speciales* mit der Wirkung, daß sie als Sonderregelungen insoweit die allgemeinen Bestimmungen der Steuergesetze verdrängen²⁷⁾. Um sicherzustellen, daß auch spätere Steuergesetze in diesem Sinne interpretiert werden, ist in einigen Steuergesetzen ausdrücklich bestimmt, daß Personen, Personenvereinigungen und Körperschaften von der Steuerpflicht befreit sind, soweit sie einen Anspruch auf Befreiung aufgrund von Vereinbarungen mit anderen Staaten haben²⁸⁾. Im amerikanischen

²⁷⁾ Debatin, Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters 1962, S. 61-67.

²⁸⁾ § 9 Ziff. 2 SteuerAnpG; § 3 Ziff. 41 EinkStG, der nach § 20 KörperschStG i. Verb. mit § 15 KörperschStDV auch für die Körperschaftsteuer gilt.

Recht ist man um ein gleiches Ergebnis bemüht. Hier hilft zunächst die Praxis der Gerichte, die Gesetze in Übereinstimmung mit den geschlossenen Verträgen auszulegen; nur dann, wenn dies nicht möglich ist, gilt das spätere Gesetz²⁹⁾. Darüber hinaus sucht § 7852 (d) des Internal Revenue Code 1954 ähnlich wie die erwähnten deutschen Bestimmungen einen Vorbehalt zugunsten der Doppelbesteuerungsabkommen zu schaffen; danach gehen die Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens den sonstigen, auch später erlassenen Steuergesetzen vor. Ob diese Vorschrift den Vorrang der Doppelbesteuerungsabkommen in jedem Falle sichern kann, ist fraglich³⁰⁾, da ja § 7852 (d) vom Congreß jederzeit durch ein neues Gesetz abgeändert oder aufgehoben werden kann. Solange dies aber nicht ausdrücklich geschieht, wird man annehmen können, daß dieser Paragraph bewirkt, daß eine später erlassene Vorschrift das Doppelbesteuerungsabkommen nicht berührt. § 7852 (d) schreibt daher ein vom allgemeinen amerikanischen Recht abweichendes Auslegungsprinzip für Doppelbesteuerungsabkommen vor.

Sicher ist aber, daß § 7852 (d) nicht in Bezug auf die Bestimmungen des Revenue Act von 1962 gilt³¹⁾. Dies bedeutet, daß die zur Zeit in Kraft befindlichen Verpflichtungen aus Abkommen nicht ohne weiteres Vorrang vor diesem neuen Gesetz haben.

In beiden Ländern wirken daher die Doppelbesteuerungsabkommen unmittelbar auf das innerstaatliche Recht und führen dazu, daß die Abkommen von Amts wegen zu beachten sind, nicht anders als das innerstaatliche Recht. Der Steuerpflichtige kann weder auf die Anwendung der Abkommen verzichten, noch muß er ihre Beachtung beantragen³²⁾.

²⁹⁾ Reid v. Covert, 354 U.S. 1, 18 (1957); Cook v. United States, 288 U.S. 102, 118 (1933); United States v. Lee Yen Tai, 185 U.S. 213, 220-23 (1902); Whitney v. Robertson, 124 U.S. 190, 194-95 (1888); Head Money Cases, 112 U.S. 580, 597-99 (1884).

³⁰⁾ Siehe Owens S. 496 ff. Die genaue Frage ist von den Gerichten noch nicht geprüft worden.

³¹⁾ § 31 Revenue Act of 1962, Public Law 87-834 (1962). In diesem Zusammenhang teilte das Treasury Department dem Conference Committee mit, daß es seiner Meinung nach keine Kollisionen zwischen den Bestimmungen dieses Gesetzes und den Bestimmungen von Steuerabkommen gibt, abgesehen von einer geringfügigen Ausnahme, die sich auf die Grundstücks Klausel des griechisch-amerikanischen Erbschaftsteuerabkommens bezieht, welche das Treasury Department zum Gegenstand neuer, vor dem 1. Juli 1964 stattfindender Verhandlungen machen möchte.

³²⁾ Debatin S. 62-63 Ziff. III; Owens S. 483. Für die Auslegung von Begriffen, die das Doppelbesteuerungsabkommen nicht regelt, ist das

Rechtssystematisch soll zuerst die Frage überprüft werden, ob und inwieweit der betreffende Staat nach dem Doppelbesteuerungsabkommen sein Besteuerungsrecht behält. Im bejahenden Fall kann die Frage folgen, ob und in welcher Weise dieser Staat in Ausfüllung seiner Kompetenz nach seinem innerstaatlichen Recht einen Steueranspruch erhebt.

Demzufolge soll zuerst das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen betrachtet und anschließend die in beiden Staaten bestehenden einseitigen Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung besprochen werden.

II. Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen³³⁾

Im Jahre 1954 wurde das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen zwischen den Vereinigten Staaten und der Bundesrepublik abgeschlossen³⁴⁾. Das Abkommen ist die erste³⁵⁾ umfassende deutsche Doppelbesteuerungsvereinbarung mit den Vereinigten Staaten.

Verhandlungen mit dem Ziel einer Revision des deutsch-amerikanischen Abkommens wurden im Frühjahr des Jahres 1960 aufgenommen³⁶⁾ und dauern noch an³⁷⁾. Ferner ist geplant, ein Erbschaftssteuerabkommen abzuschließen.

innerstaatliche Steuerrecht maßgebend. Bühring, Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen Ziff. 3; Korn-Dietz, USA S. 11; Schmitz S. 77-78.

³³⁾ Vgl. Internationale Steuern, Vereinigte Staaten von Amerika S. 36-46.

³⁴⁾ BGBl. 1954 II S. 1118, BStBl 1955 I S. 70. Das Abkommen wurde ergänzt durch Notenwechsel vom 16. November 23. Dezember 1954 (BGBl. 1955 II S. 6) und vom 4. Januar/17. Januar 1955 (BGBl. 1955 II S. 624).

³⁵⁾ Korn-Dietz, USA S. 3. Vor dem Krieg bestand zwischen Deutschland und den USA lediglich eine Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für Schiffahrtsbetriebe, die durch das allgemeine Abkommen gegenstandslos geworden ist. Mersmann, Bruhn, Walter, Das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den Vereinigten Staaten von Amerika und der Bundesrepublik Deutschland, Deutsche Steuer-Zeitung 1955 S. 321.

³⁶⁾ Strobl, Local Tax Factors—Germany, 2 Doing Business Abroad 416, 437 (1962).

³⁷⁾ Wichtigster Punkt der Verhandlungen, die vom 1. Oktober 1962 bis 4. Oktober 1962 stattgefunden haben, war die Besteuerung der Ausschüttungen deutscher Tochtergesellschaften an ihre amerikanischen Muttergesellschaften. Für sie soll nach dem deutschen Vorschlag der Satz der deutschen Kapital-Ertragsteuer, der nach dem bestehenden Abkommen 15 % beträgt, auf 25 % erhöht werden. Außerdem wurde über die Besteuerung von Entgelten für „know how“ und technische Dienst-

1. Geltungsbereich

a) Sachlicher Geltungsbereich

Das Abkommen gilt nur für die Steuern vom Einkommen³⁸⁾. Nach Artikel I sind dies auf seiten der Vereinigten Staaten: die Bundeseinkommensteuern einschließlich der Zuschlagsteuern, sowie die zur Zeit nicht mehr bestehenden Übergewinnsteuern (Excess Profit Taxes) und auf seiten der Bundesrepublik: die Einkommensteuern, die Körperschaftsteuer und früher das Notopfer Berlin. Das Abkommen bezieht sich also insbesondere nicht auf die von den amerikanischen Einzelstaaten erhobenen Steuern; ebenso auch nicht auf die amerikanischen Bundessondersteuern von Körperschaften; und auch nicht auf die deutschen Steuern vom Umsatz oder Steuern vom Vermögen.

Die Nichtberücksichtigung der Umsatzsteuern war bisher³⁹⁾ damit zu begründen, daß diese sich durchweg nur auf inländische Umsätze beziehen, eine Doppelbesteuerung des gleichen Tatbestandes im allgemeinen also nicht vorkommt. Außerdem sind die deutsche allgemeine Umsatzsteuer und die amerikanische excise tax, die dort vom Bund nur auf einzelne Gegenstände erhoben wird, kaum vergleichbar. Es bestand auch von vornherein keine Aussicht, die von mehreren amerikanischen Einzelstaaten erhobenen Verkaufssteuern (sales tax) in das Abkommen einzubeziehen. Die Steuern vom Vermögen spielen in der Bundesrepublik eine erheblich größere Rolle als in den USA. Dort sind die Vermögensteuern durchweg den Gemeinden überlassen und

leistungen über die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und die Anerkennung der den Unternehmen im Land Berlin gewährten Steuervergünstigungen durch die Vereinigten Staaten verhandelt. Die amerikanische Delegation nahm die durch die Verhandlungen gebotene Gelegenheit wahr, Gespräche über die Höhe der Umsatzsteuer zu führen, die erhoben wird, wenn Waren durch deutsche Tochtergesellschaftenunternehmen aus den Vereinigten Staaten eingeführt werden. Bundesministerium der Finanzen, Bekanntmachung v. 5. 10. 1962; Bundesanzeiger Nr. 192 S. 5 v. 9. 10. 1962.

³⁸⁾ Die im Abkommen genannten Steuern vom Einkommen sind in beiden Ländern für den Staatshaushalt ausschlaggebend, In den Vereinigten Staaten erbrachten die Steuern vom Einkommen im Jahre 1954 rund 74 v.H. der gesamten Einnahmen des Bundes und rund 62 v.H. des Steueraufkommens vom Bund, Staaten und Gemeinden zusammen. In der Bundesrepublik machten die Steuern vom Einkommen im Jahre 1954 rund 33 v.H. des Steueraufkommens von Bund, Ländern und Gemeinden aus. In Deutschland sind daneben die Steuern vom Vermögen von großer Bedeutung. Mersmann S. 322; 6 International and Comparative Law Bulletin 45 (1962).

³⁹⁾ Siehe Fußnote 37.

beziehen sich in den meisten Fällen nur auf das Grundvermögen innerhalb der Gemeinde. Bei der Besteuerung des Grundvermögens in Art einer Grundsteuer kommen aber im allgemeinen Kollisionen nicht vor. Die deutsche Vermögensbesteuerung, die ja in gewisser Weise eine Ergänzung der Einkommensteuer ist, kann jedoch, soweit sie sich auf ausländisches Vermögen bezieht, unter Umständen eine zusätzliche Belastung bedeuten. Eine Erstreckung des Doppelbesteuerungsabkommens auf die Vermögenssteuer wäre durchaus zu erwägen, wenn auch die amerikanischen Vermögenssteuern und die Einkommensteuern der amerikanischen Einzelstaaten in die Regelung einbezogen würden. Ein besonderes Problem bildet in Deutschland der Lastenausgleich mit einer Reihe einmaliger Belastungen, die in einer großen Zahl von Raten abzuzahlen sind. Auch die Lastenausgleichsabgaben (Vermögensabgabe, Kreditgewinnabgabe, Hypothekengewinnabgabe) sind in das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht einbezogen.

Die Nichteinbeziehung der Einkommensteuern der amerikanischen Einzelstaaten — diese werden nur in drei-viertel der Staaten erhoben — wird nur dadurch gemildert, daß diese durchweg nur geringe Steuersätze (um 5 v.H. des Einkommens) aufweisen und ferner bei der Berechnung der Bundeseinkommensteuern vom Einkommen abgezogen werden können⁴⁰). Dennoch bleibt hier eine empfindliche zusätzliche Besteuerung bestehen, umso mehr, als die meisten amerikanischen Einzelstaaten nach den bisherigen Feststellungen ausländische Steuern auf ihre Einkommensteuer weder anrechnen noch vom Einkommen abziehen. Schwierigkeiten können hier auch deswegen entstehen, weil die amerikanischen Einzelstaaten, z.B. bei Besteuerung der Gewinne aus deutschen Betriebstätten, den im Doppelbesteuerungsabkommen festgelegten Begriffen nicht ohne weiteres zu folgen brauchen. Ähnliche Schwierigkeiten können sich übrigens auf deutscher Seite dadurch ergeben, daß die Gewerbesteuer auch mit ihrem ertragsteuerlichen Teil in das Doppelbesteuerungsabkommen nicht eingeschlossen ist⁴¹).

b) Persönlicher Geltungsbereich

Der persönliche Geltungsbereich des Abkommens ist überraschend klein. Das Abkommen gilt für natürliche Personen, die

⁴⁰) § 164 (a) IRC of 1954. Ferner gelten sie als abzugsfähig bei Berechnung der deutschen Bemessungsgrundlage. § 34 c Abs. 6 Ziff. 6, EStG mit § 68 f EStDV.

⁴¹) Mersmann S. 322.

entweder in den Vereinigten Staaten oder in der Bundesrepublik oder in beiden Staaten ihren Wohnsitz, bzw. gewöhnlichen Aufenthalt⁴²⁾, haben⁴³⁾. Es bezieht sich weiterhin auf

„deutsche Unternehmen“. d.h. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die in der Bundesrepublik unbeschränkt steuerpflichtig sind⁴⁴⁾, und auf „amerikanische Unternehmen“, d.h. amerikanische Körperschaften und andere amerikanische Rechtsträger, die nach dem Recht der Vereinigten Staaten, ihrer Staaten oder Territorien errichtet oder organisiert sind⁴⁵⁾.

Steuerpflichtige, die in beiden Vertragsstaaten nur beschränkt steuerpflichtig sind, können sich nicht auf das Abkommen berufen. Für die deutschen Steuern hat die Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen nur bei der Behandlung der Bezüge aus öffentlichen Kassen⁴⁶⁾ und für die Anwendung der Vorschriften zur Verhinderung einer steuerlichen Benachteiligung von Angehörigen der Vertragsstaaten⁴⁷⁾ sowie für die Besteuerung amerikanischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz (oder gewöhnlichem Aufenthalt) in der Bundesrepublik Bedeutung⁴⁸⁾.

Bei Erhebung der amerikanischen Steuern hat die Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen besondere Bedeutung, da das Abkommen auf amerikanische Staatsangehörige und in den Vereinigten Staaten errichtete amerikanische Körperschaften nicht angewendet wird⁴⁹⁾. So z.B. muß ein amerikanischer Staatsangehöriger die Gewinne aus dem Verkauf oder Tausch von in Deutschland belegenem unbeweglichem Vermögen, das land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken dient, versteuern, auch wenn Artikel IX vorschreibt, daß Einkünfte aus unbeweglichem Vermö-

⁴²⁾ Nach Art. II Abs. 2, umfaßt der Begriff „Wohnsitz“ in der Bundesrepublik auch den gewöhnlichen Aufenthalt, Bühring, das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen Ziff. 3.

⁴³⁾ Hat der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz außerhalb des Gebietes der Vertragsstaaten in einem dritten Staat und wird er dort zu direkten Steuern herangezogen, so sind für ihn die Voraussetzungen für die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen nicht gegeben, und zwar auch dann nicht, wenn sich ihm gehörende Vermögenswerte in einem Vertragsstaat befinden. Meyer-Marsilius S. 9.

⁴⁴⁾ Art. II Abs. 1 Buchst. f.

⁴⁵⁾ Art. II Abs. 1 Buchst. 3; Mersmann S. 325.

⁴⁶⁾ Art. XI Abs. 1.

⁴⁷⁾ Art. XVIII Abs. 3.

⁴⁸⁾ Art. XV Abs. 1 Buchst. b; siehe Bühring, Grundsätze S. 482.

⁴⁹⁾ Art. XV Abs. 1 Buchst. a.

gen, das in einem der Vertragsstaaten liegt, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden dürfen⁵⁰⁾.

Die Kollisionsnormen des Abkommens werden also in der Bundesrepublik uneingeschränkt angewendet, während sie in den Vereinigten Staaten nur bei der Besteuerung der in der Bundesrepublik wohnenden Personen angewendet werden, die weder amerikanische Staatsangehörige noch residents der Vereinigten Staaten sind. Entsprechendes gilt für deutsche Gesellschaften und amerikanische Körperschaften.

c) Örtlicher Geltungsbereich

In territorialer Hinsicht gilt das Abkommen für das Gebiet der Vereinigten Staaten von Amerika, d.h. das Gebiet ihrer Staaten (die jetzt auch Alaska und Hawaii einschließen) sowie den Distrikt von Columbia⁵¹⁾ und das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland einschließlich des Landes Berlin⁵²⁾. Auf seiten der USA ist eine Ausdehnung auf überseeische Besitzungen vorerst nicht vorgesehen.

d) Zeitlicher Geltungsbereich

Das Doppelbesteuerungsabkommen ist mit Wirkung vom 1. Januar 1954 in Kraft getreten, da der Austausch der Ratifikationsurkunden am 20. Dezember 1954 erfolgt ist⁵³⁾. Es gilt in der Bundesrepublik und im Land Berlin für die Veranlagungszeiträume ab 1954, in den USA für alle Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar 1954 beginnen. Das Abkommen hätte frühestens mit dem 31. Dezember 1959 enden dürfen, auch dies nur für den Fall, daß es nach dem 31. Dezember 1958 mit einer Sechsmonatsfrist gekündigt worden wäre⁵⁴⁾.

⁵⁰⁾ Rev. Rul. 59-56, 1959 — 1 Cum. Bull. 737.

⁵¹⁾ Art. II Abs. 1 Buchst. a.

⁵²⁾ Art. XX und GVBl. Berlin 1955 Nr. 21 S. 221.

⁵³⁾ Art. XXI Abs. 1; Mersmann S. 322.

⁵⁴⁾ Auch vor Ablauf dieses Zeitraums sind mit Wirkung vom 1. Januar eines Kalenderjahres (in der Bundesrepublik für den mit diesem Kalenderjahr zusammenfallenden Veranlagungszeitraum, in USA für die am 1. Januar oder danach beginnenden Steuerjahre) in beiderseitigem Einverständnis Änderungen möglich. Eine automatische Änderung des Abkommens ist in Art. VI Abs. 3 für den Fall vorgesehen, daß nach dem Tage der Unterzeichnung des Abkommens der Hundertsatz für die stimmberechtigten Anteile einer amerikanischen Körperschaft an einer ausländischen Körperschaft, der zu einer Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer führt, herabgesetzt wird. Mersmann S. 326.

2. Die grundsätzlichen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

a) Maßnahmen, die den Steuerpflichtigen betreffen⁵⁵⁾

Bei Steuerpflichtigen, die in der Bundesrepublik unbeschränkt steuerpflichtig sind und aus den Vereinigten Staaten Einkünfte beziehen, wird die Doppelbesteuerung dadurch vermieden oder gemildert, daß

die Vereinigten Staaten auf die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die in den Vereinigten Staaten beschränkt steuerpflichtig sind, ganz oder teilweise verzichten⁵⁶⁾. Die aus den Vereinigten Staaten stammenden Einkünfte amerikanischer Staatsangehöriger können aber in jedem Fall von den Vereinigten Staaten besteuert werden⁵⁷⁾;

die Bundesrepublik aus den Vereinigten Staaten stammende Einkünfte, die nach dem Abkommen nicht von der Steuer der Vereinigten Staaten befreit sind, bei der Veranlagung des unbeschränkt Steuerpflichtigen aus der Bemessungsgrundlage herausnimmt, also steuerfrei läßt⁵⁸⁾.

Die Einkünfte können jedoch bei der Berechnung des Steuersatzes, der auf das in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtige Einkommen angewendet wird, einbezogen werden⁵⁹⁾.

Bei Steuerpflichtigen, die in den Vereinigten Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sind und aus der Bundesrepublik Einkünfte beziehen, wird die Doppelbesteuerung dadurch vermieden, oder gemildert, daß

die Bundesrepublik auf die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die in der Bundesrepublik beschränkt steuerpflichtig sind, ganz oder teilweise verzichtet⁶⁰⁾;

die Vereinigten Staaten die deutschen Steuern für Einkünfte, die nach dem Abkommen in der Bundesrepublik steuerpflichtig bleiben, bei der Veranlagung des unbeschränkt Steuerpflichtigen auf

⁵⁵⁾ Siehe I. Abschnitt, II 3.

⁵⁶⁾ Art. III bis VIII, X bis XIII.

⁵⁷⁾ Art. XV Abs. 1 Buchst. a.

⁵⁸⁾ Art. XV Abs. 1 Buchst. b.

⁵⁹⁾ Die Progression wird hier vorbehalten, im Gegensatz zu manchen anderen früheren Doppelbesteuerungsabkommen, weil sonst Steuerpflichtige ungerechtfertigte Steuervorteile erhalten, wenn das Steuergut auf verschiedene Staaten verteilt wird. Bühring, Grundsätze Ziff. III d; siehe I 2 c) dieses Abschnitts.

⁶⁰⁾ Art. III bis VIII, X bis XIII.

die amerikanischen Steuern anrechnen. Die Anrechnung, die bis zum Inkrafttreten des Abkommens nur amerikanischen Staatsangehörigen gestattet war, ist auf Grund des Abkommens nun auch deutschen Staatsangehörigen mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten möglich⁶¹⁾.

Bei Steuerpflichtigen, die in beiden Staaten einen Wohnsitz haben und die Einkünfte aus beiden Staaten beziehen, wird die Doppelbesteuerung dadurch vermieden oder gemildert, daß

die Bundesrepublik Einkünfte, die aus den Vereinigten Staaten stammen, und dort besteuert werden, steuerfrei läßt; diese Einkünfte können jedoch bei der Berechnung des Steuersatzes, der auf das in der Bundesrepublik steuerpflichtige Einkommen anzuwenden ist, einbezogen werden⁶²⁾;

die Vereinigten Staaten die deutschen Steuern für die aus der Bundesrepublik stammenden Einkünfte bei der Veranlagung des beschränkt Steuerpflichtigen auf die amerikanischen Steuern für diese Einkünfte anrechnen⁶³⁾.

Betriebstättenbesteuerung:

Nach Artikel III des Abkommens werden Gewinne aus einem gewerblichen Unternehmen, das in einem der Vertragsstaaten von einem Steuerpflichtigen betrieben wird, der in diesem Vertragsstaat seinen steuerlichen Wohnsitz (bei juristischen Personen: den Ort der Geschäftsleitung bzw. den Sitz) hat, im anderen Vertragsstaat nur besteuert, wenn er dort eine Betriebstätte⁶⁴⁾ im Sinne des Abkommens unterhält⁶⁵⁾. Sofern dies der Fall ist, kann

⁶¹⁾ Art. XV Abs. 1 Buchst. a in Verbindung mit § 901 IRC of 1954.

⁶²⁾ Art. XV Abs. 1 Buchst. b.

⁶³⁾ Art. XV Abs. 1 Buchst. a.

⁶⁴⁾ Als Grundsatz gilt hier: Betriebstätte ist eine ständige Geschäftseinrichtung des betreffenden Unternehmens, d.h. es muß

- a) ein gewisser sachlicher, dem Betrieb dienender Apparat, z.B. eine Büroeinrichtung oder Maschinen vorhanden sein,
- b) es muß sich um eine ständige und nicht nur vorübergehende Einrichtung handeln und
- c) die Tätigkeit des Unternehmens muß ganz oder teilweise in ihr ausgeübt werden.

Hierbei ist hervorzuheben, daß gegenüber dem Begriff „Betriebstätte“ im Sinne von § 16 des Steueranpassungsgesetzes wesentliche Einschränkungen bestehen. Bühring, Grundsätze Ziffer III a.

⁶⁵⁾ Das Betriebstättenprinzip ergibt sich aus der Überlegung, daß nur der Vertragsstaat das Besteuerungsrecht für das Steuergut haben soll, dem das Steuergut staatswirtschaftlich betrachtet zuzurechnen ist. Bühring, Das Betriebstättenprinzip in den deutschen Doppelbesteue-

dieser andere Staat die gesamten aus Quellen innerhalb seines Gebietes erzielten Einkünfte des Unternehmens (aber nicht des Steuerpflichtigen) besteuern. Dies bedeutet, daß der Betriebsstättenstaat z.B. auch Zinsen und Lizenzgebühren, die dem Unternehmen aus Quellen innerhalb seines Gebietes, aber außerhalb des Rahmens der Betriebsstätte zufließen, besteuern kann, sofern sein Steuerrecht es zuläßt⁶⁶⁾. Da nicht vereinbart ist, unter welchen Voraussetzungen Einkünfte des Unternehmens aus Quellen eines der beiden Staaten vorliegen, bleibt insoweit für die Auslegung des Quellenbegriffs das nationale Recht maßgebend⁶⁷⁾.

Als Betriebsstätten im Sinne des Abkommens⁶⁸⁾ gelten ständige Geschäftseinrichtungen, und unter bestimmten Voraussetzungen Vertreter oder Angestellte, die das ausländische Unternehmen unterhält. Zu den Geschäftseinrichtungen, die Betriebsstätten begründen, gehören insbesondere Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen, Fabriken, Werkstätten, Lagerhäuser, Bergwerke, Steinbrüche und andere Stätten der Ausbeutung des Grund und Bodens, dauernde Verkaufsausstellungen; ferner Bauausführungen, Montagen und dgl., deren Dauer 12 Monate überschritten hat oder voraussichtlich überschreiten wird. Ständige Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich für den Einkauf von Gütern und Waren unterhalten werden, zählen nicht zu einer Betriebsstätte⁶⁹⁾. Keine Betriebsstätte begründet auch das Unterhalten von Geschäftsbeziehungen durch einen Kommissionär, Makler, Sachwalter oder einen anderen rechtlich und wirtschaftlich unab-

rungsabkommen, Betriebsberater 1954 S. 558. Bemerkenswert ist, daß die juristische Gliederung der Betriebsstätte bei ihrer Besteuerung keine Rolle spielt. Kronstein empfiehlt auf anderen Gebieten des Rechts diese objektiv-realistische Betrachtungsweise. Kronstein, *The Nationality of International Enterprises*, 52 *Colum. L. Rev.* 983, 989 (1952).

⁶⁶⁾ In den früheren deutschen Abkommen hieß es dagegen, daß nur die Einkünfte besteuert werden dürften, die durch die Tätigkeit der Betriebsstätte erzielt werden. Bühring, *Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen* Ziff. 4.

⁶⁷⁾ Bühring, *Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen* Ziff. 4; Korn-Dietz, *USA* S. 16.

⁶⁸⁾ Siehe Bühring, *Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen* Ziff. 3 c.

⁶⁹⁾ In den neueren Verträgen ist man bemüht, den Begriff der Betriebsstätte nicht zu weit auszudehnen, insbesondere bloße Einkaufsstellen oder Auslieferungslager nicht schon wegen dieser Funktion zur Betriebsstätte zu erklären. Je mehr Betriebsstätten, desto mehr Schwierigkeiten für die beteiligten Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen. Bühring, *Grundsätze* Ziff. III a.

hängigen Vertreter, der im Rahmen seiner eigenen ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt⁷⁰). Zu einer Betriebstätte im Sinne des Abkommens gehört es jedoch, wenn ein Vertreter unterhalten wird, der entweder eine allgemeine Vollmacht zu Vertragsverhandlungen und Vertragsabschlüssen für das von ihm vertretene Unternehmen besitzt und diese Vollmacht gewöhnlich auch ausübt, oder der über ein Warenlager des vertretenen Unternehmens verfügt, von dem aus er regelmäßig Bestellungen für das ausländische Unternehmen ausführt⁷¹).

Für die Gewinnerlegung zwischen Hauptunternehmen und Betriebstätten oder zwischen einzelnen Betriebstätten ist aus Artikel III Abs. 3 die Anwendung der sogenannten direkten Methode⁷²) zu folgern⁷³). Ausgangspunkt für die Gewinnaufteilung ist die Spezialbilanz der inländischen Betriebstätte⁷⁴). Das dort ausgewiesene Ergebnis wird aber meist durch die Tatsache beeinflusst sein, daß die Betriebstätte kein selbständiges Unternehmen, sondern nur ein wirtschaftlich mehr oder weniger abhängiger Unternehmensteil ist, der im Rahmen des Gesamtunternehmens bestimmte Aufgaben zu erfüllen hat. Deshalb fordert Abs. 3 eine Berichtigung dieses Ergebnisses nach Maßstäben, die unter den gegebenen Verhältnissen für ein vergleichbares selbständiges Unternehmen im Betriebstättenstaat zu gelten hätten⁷⁵). Die Tragweite dieser sogenannten „dealing-at-arm's length“-Klausel, die unter der Fiktion voller Selbständigkeit der Betriebstätte dieser entsprechende Teile des Gesamtgewinns des Unternehmens zuweisen kann, war in der Literatur umstritten, bis die Richtlinien eine Klärung im Sinne der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung gebracht haben:

Abschnitt 9 schränkt die Fiktion des Abs. 3 dahin ein, daß die Betriebstätte nicht in jeder Hinsicht wie ein selbständiger Betrieb zu behandeln sein soll sondern ihre Stellung im Gesamt-

⁷⁰) Korn-Dietz, USA S. 13-14.

⁷¹) Art. II Abs. 1 Buchst. c.

⁷²) Diese Methode steht im Gegensatz zur indirekten Methode, wonach von der Handelsbilanz des Gesamtunternehmens ausgegangen wird und die Quote des gesamten Gewinnes oder des gesamten Vermögens besteuert wird, die der verhältnismäßigen wirtschaftlichen Bedeutung der inländischen Betriebstätte entspricht. Bühring, Das Betriebstättenprinzip Ziff. 4 a.

⁷³) Korn-Dietz, USA S. 17; Bühring, Das Betriebstättenprinzip Ziff. 4 a.

⁷⁴) Bühring, Das Betriebstättenprinzip Ziff. 4 d.

⁷⁵) Eine gerechte Verteilung bei so gelagerten Verflechtungen ist zumeist nur durch Schätzung möglich. Meyer-Marsilius S. 10; Bühring, Das Betriebstättenprinzip Ziff. 4.

unternehmen zu berücksichtigen ist. Es wird demnach stets zunächst von den Umständen des Einzelfalles abhängen, wie man das richtige Betriebstätten-Ergebnis zu suchen hat. Dazu stellt Abschnitt 9 gewisse Grundsätze auf. Die Auslegungsgrundsätze des Abschnitts 9 sind zwingend. Sie binden die deutschen Steuergerichte kraft der Ermächtigung in Abs. 5 des Art. III und in Art. XIX Abs. 1⁷⁶⁾.

Das Betriebstättenprinzip gilt auch für die Besteuerung der Einkünfte eines Mitunternehmers aus seiner Beteiligung an einer Personengesellschaft⁷⁷⁾, da Mitunternehmer entsprechend dem Umfang ihrer Beteiligung wie Einzelunternehmer behandelt werden⁷⁸⁾. Sie unterliegen im Betriebstättenstaat nur in Höhe ihres Anteils an dem auf die Betriebstätte entfallenden Gewinn der Besteuerung. Bemerkenswert ist, daß es nicht von Bedeutung ist, ob an einer Personengesellschaft neben dem deutschen Teilnehmer auch noch amerikanische oder solche anderer Nationalität beteiligt⁷⁹⁾ sind. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, daß das Abkommen in den Fällen von Mitunternehmern nur angewendet werden kann, wenn diese in dem Vertragsstaat, in dem sie ihren Wohnsitz haben, das Unternehmen der Gesellschaft „betreiben“⁸⁰⁾.

⁷⁶⁾ Korn-Dietz, USA S. 18.

⁷⁷⁾ Das deutsche Steuerrecht behandelt die Gesellschafter der OHG, KG, der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts und der atypischen stillen Gesellschaft als Mitunternehmer (§ 15 Abs. 2, 3 EStG). Das amerikanische Steuerrecht kennt als steuerlichen Oberbegriff der Personengesellschaft nur die partnership. Gemäß § 7701 IRC fallen darunter Syndikate, Gruppen, Pools, Gelegenheitsgesellschaften und andere nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse, die irgendwelche geschäftliche oder finanzielle Tätigkeiten ausüben oder Wagnisse übernehmen und keine Treuhandvermögen, unverteilte Erbschaften oder Körperschaften sind. Korn-Dietz, USA S. 19.

⁷⁸⁾ Art. II Abs. 1 Buchst. e und f; Bühring, Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen Ziff. 3b.

⁷⁹⁾ Nach den Vorschriften mancher Doppelbesteuerungsabkommen sind Beteiligungen an einer GmbH, wie die Beteiligungen an Mitunternehmergesellschaften, dem Betriebstättenstaat als Steuergut zugeteilt. Bühring empfiehlt, diese als bewegliches Kapitalvermögen zu behandeln und damit dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht zu geben. Bühring, Grundsätze, Ziff. II a.

⁸⁰⁾ Art. II Abs. 1 Buchst. e und f. Die Frage, ob ein Gesellschafter ein Unternehmen „betreibt“, dürfte im allgemeinen dann zu bejahen sein, wenn der Gesellschafter aktiv an der Gewinnerzielung mitwirkt. Internationale Steuern, Vereinigte Staaten von Amerika S. 39.

Besteuerung von Tochtergesellschaften:

Gesellschaften, die auf Grund einer kapitalmäßigen Beteiligung von einer im anderen Vertragsstaat befindlichen Obergesellschaft abhängen, werden allein wegen dieser kapitalmäßigen Abhängigkeit nicht als Betriebstätten der Obergesellschaft behandelt⁸¹⁾. In dem Abkommen⁸²⁾ ist ferner vorgesehen, daß die von einer deutschen oder amerikanischen Gesellschaft ausgewiesenen Gewinne berichtigt werden können, wenn sie infolge von Beteiligungs- oder Abhängigkeitsverhältnissen zwischen den beiden Gesellschaften geschmälert oder verlagert wurden.

Schiffahrt- und Luftfahrtunternehmen:

Gewinne, die aus einem deutschen oder amerikanischen Unternehmen durch den Betrieb von Schiffen oder Luftfahrzeugen erzielt werden, sind in dem anderen Staat steuerfrei⁸³⁾. Insoweit gilt also Artikel III nicht.

b) Maßnahmen, die die Einkunftsarten betreffen

Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Das Abkommen befaßt sich nur insoweit mit den Einkünften aus Kapitalvermögen als es sich um die Besteuerung von Schachtel-Dividenden⁸⁴⁾ oder Zinsen handelt.

Dividende⁸⁵⁾, die einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland aus den Vereinigten Staaten zu-

⁸¹⁾ Art. II Abs. 1 Buchst. c vorletzter Satz; siehe Bühring, Betriebstättenprinzip Ziff. 3 b. Dieser Grundsatz stimmt überein mit einem un- veröffentlichten Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 2. 5. 1941 — S. 1303 B Sd 196 III d. BB 1955 S. 440: Tochtergesellschaft als Betriebstätte des ausländischen Mutterunternehmens; zur Besteuerung ausländischer Muttergesellschaften deutscher Organgesellschaften, siehe Internationale Steuern, Vereinigte Staaten von Amerika S. 40.

⁸²⁾ Art. IV.

⁸³⁾ Art. V. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Fahrzeuge des Unternehmens unter deutscher, amerikanischer oder anderer Flagge fahren und ob sie im Eigentum der amerikanischen bzw. deutschen Gesellschaft stehen oder nur geschartert oder gemietet sind. Internationale Steuern S. 40. Verschiedene frühere Erlasse auf diesem Gebiet, z.B. BStBl 1952 I S. 286, sind durch diesen Artikel gegenstandslos geworden. Mersmann S. 321; Korn-Dietz, USA S. 20.

⁸⁴⁾ Nach den bisherigen deutschen Verträgen fielen Dividende unter Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen und durften an sich nur im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden. Bühring, Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen Ziff. 5.

⁸⁵⁾ Nach dem amerikanischen Recht sind bei der Veranlagung einer Betriebstätte einer deutschen Gesellschaft die von ihr vereinnahmten Dividende weitgehend begünstigt und der Begriff „dividends“ wird im Vergleich zum deutschen Begriff „Dividende“ in einem weiteren Sinne gebraucht. Bühring, Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen Ziff. 5; Korn-Dietz, USA S. 21.

fließen, dürfen nach dem Abkommen in den Vereinigten Staaten mit einer Steuer von höchstens 15 v.H. ihres Bruttobetragtes belegt werden, wenn der deutschen Gesellschaft mindestens 10 v.H. der stimmberechtigten Anteile der ausschüttenden amerikanischen Gesellschaft gehören und sie außerdem in den Vereinigten Staaten keine Betriebstätte unterhält⁸⁶⁾. Die gleiche Steuerbegrenzung gilt umgekehrt, wenn einer amerikanischen Gesellschaft aus der Bundesrepublik Deutschland Dividende zufließen⁸⁷⁾.

Die zwischenstaatliche Vereinbarung wirkt sich also nur für beschränkt Steuerpflichtige aus, die keine Betriebstätte im anderen Staat unterhalten. Es erhebt sich die Frage, wie die Doppelbesteuerung der Dividende vermieden wird, nachdem nur für einen Sonderfall eine Ermäßigung des Quellensteuersatzes vereinbart ist. Hier greift wieder die Generalklausel des Artikel XV ein. Die Vereinigten Staaten rechnen die deutsche Steuer auf die amerikanische Steuer für Dividende an, die ihre Staatsangehörigen, Personen mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten oder Körperschaften, aus Quellen innerhalb der Bundesrepublik beziehen. Dividende, die aus den Vereinigten Staaten stammen, werden in der Bundesrepublik nicht besteuert, von der Zulässigkeit der Progression abgesehen. Eine deutsche Muttergesellschaft versteuert sonach die Dividende ihrer amerikanischen Tochtergesellschaft nur in den Vereinigten Staaten und nur mit der ermäßigten withholding tax von 15 v.H. statt 30 v.H., wenn sie keine Betriebstätte in den USA unterhält. Unterhält sie eine Betriebstätte, so wird bei ihrer Veranlagung in USA die Dividende nach amerikanischem Recht nur in Höhe von 15 v.H. dem Einkommen der Betriebstätte zugerechnet⁸⁸⁾.

Zinsen⁸⁹⁾ von Obligationen, Wertpapieren, Kassenscheinen, Schuldverschreibungen und anderen Schuldverpflichtungen sind, soweit sie ohne Mißbrauchsabsicht vereinbart wurden (um auf diese Weise eine niedrigere Besteuerung des Schuldners durch den Schuldnerstaat herbeizuführen), nach Artikel VII in den

⁸⁶⁾ Art. VI Abs. 1.

⁸⁷⁾ Art. VI Abs. 2.

⁸⁸⁾ Bühring, Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen Ziff. 5; Korn-Dietz, USA S. 22.

⁸⁹⁾ Zum Begriff „Zinsen“ ist darauf hinzuweisen, daß der amerikanische Begriff „interest“ nach amerikanischem Recht eine weitergehende Bedeutung als der deutsche Begriff hat, z.B. auch Diskontobeträge aus treasury bills einschließt. Bühring, Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen Ziff. 6; Korn-Dietz, USA S. 23.

Vereinigten Staaten steuerfrei, wenn sie einer natürlichen Person mit Wohnsitz (gewöhnlichem Aufenthalt) in der Bundesrepublik Deutschland oder einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung in der Bundesrepublik zufließen, die keine Betriebstätte in den Vereinigten Staaten unterhalten. Sie sind in der Bundesrepublik Deutschland steuerfrei, wenn sie einer natürlichen Person mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten, einer in den Vereinigten Staaten errichteten Körperschaft oder einem anderen amerikanischen Rechtsträger zufließen, der keine Betriebstätte in der Bundesrepublik Deutschland unterhält⁹⁰⁾. Wenn der Steuerpflichtige einen doppelten Wohnsitz hat, kann der Schuldnerstaat die Zinsen besteuern, falls der steuerpflichtige Gläubiger im Schuldnerstaat einen Wohnsitz hat. Art. VII kommt also überhaupt nicht zur Wirkung. Ausschaltung der Doppelbesteuerung erfolgt in diesen Fällen nach Art. XV⁹¹⁾. Ausgenommen von dieser Befreiung sind Zinsen, die durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert sind, wenn die Grundstücke land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken oder ganz oder teilweise Wohnzwecken dienen.

Einkünfte aus der Veräußerung von Kapitalvermögen (capital gains):

Das Abkommen befaßt sich mit diesen Einkünften nicht. Wenn ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland, der nicht amerikanischer Staatsbürger ist, mit derartigen Einkünften in den Vereinigten Staaten besteuert wird, so sind sie gleichwohl in der Bundesrepublik nicht steuerfrei, da die Steuerbefreiung sich bei solchen Steuerpflichtigen nur auf Einkünfte erstreckt, „mit denen sich das Abkommen befaßt“⁹²⁾.

⁹⁰⁾ Zinsen, die amerikanischen Staatsangehörigen mit Wohnsitz (oder gewöhnlichem Aufenthalt) in der Bundesrepublik aus den Vereinigten Staaten zufließen, sind jedoch in den Vereinigten Staaten grundsätzlich nicht steuerfrei (Art. XV Abs. 1 Buchst. a), da sich bei diesen Steuerpflichtigen die Vereinigten Staaten entsprechend ihrem Steuerrecht in vollem Umfang das Besteuerungsrecht vorbehalten haben. Haben diese Steuerpflichtigen Zinsen in den Vereinigten Staaten zu versteuern, so sind die Zinsen in der Bundesrepublik Deutschland mit der Maßgabe steuerfrei, daß sie bei der Bemessung des Satzes der deutschen Einkommensteuer einbezogen werden können. In den Fällen jedoch, in denen nach dem oben Ausgeführten die Zinsen in den Vereinigten Staaten steuerfrei sind, können sie im Rahmen der deutschen Steuergesetze in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden. Internationale Steuern, Vereinigte Staaten von Amerika S. 40-41.

⁹¹⁾ Korn-Dietz, USA S. 24.

⁹²⁾ Art. XV Abs. 1 Buchst. b; Abschnitt 10 der Richtlinien; Korn-Dietz, USA S. 17.

Hat dagegen ein amerikanischer Staatsangehöriger, der in der Bundesrepublik Deutschland seinen Wohnsitz hat, in den Vereinigten Staaten solche Veräußerungsgewinne erzielt, so sind sie in der Bundesrepublik steuerfrei, wenn sie in den Vereinigten Staaten besteuert werden, da für amerikanische Staatsangehörige die erwähnte Beschränkung auf Einkünfte, „mit denen sich das Abkommen befaßt“, nicht gilt⁹³⁾.

Lizenzgebühren:

Für Lizenzgebühren (royalties) ist in Artikel VIII die gleiche Regelung getroffen, wie sie im vorhergehenden Abschnitt für Zinsen wiedergegeben ist⁹⁴⁾. Den Lizenzgebühren sind andere Vergütungen für die Überlassung des Gebrauchsrechts an literarischen Urheberrechten, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, Patenten, Mustern, Plänen geheimen Verfahren und Formeln, Markenrechten und ähnlichen Vermögenswerten und Rechten (einschließlich der Mietgebühren und ähnlicher Vergütungen für die Überlassung von kinematographischen Filmen oder für die Benutzung der gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen) gleichgestellt⁹⁵⁾.

Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen:

Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen können nach Artikel IX nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt (Belegenheitsprinzip). Einkünfte eines Steuerpflichtigen mit Wohnsitz (gewöhnlichem Aufenthalt) in der Bundesrepublik Deutschland, die aus in den Vereinigten Staaten gelegenen Grundbesitz stammen, sind zwar in der Bundesrepublik Deutschland steuerfrei, können jedoch bei der Bemessung des Satzes der deutschen Steuern berücksichtigt werden⁹⁶⁾.

Bei Steuerpflichtigen ohne Wohnsitz in den Vereinigten Staaten werden nach dem amerikanischen Bundeseinkommensteuerrecht

⁹³⁾ Art. XV Abs. 1 Buchst. b.

⁹⁴⁾ In den meisten früheren deutschen Abkommen war die Behandlung von Lizenzeinkünften nicht geregelt. Zu dieser Frage ergaben sich Grundsätze durch Erlasse von verschiedenen Finanzministern. Meyer-Marsilius S. 11.

⁹⁵⁾ Korn-Dietz, USA S. 25.

⁹⁶⁾ Zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des Abkommens zählen auch Einkünfte aus dem Verkauf und dem Tausch solchen Vermögens sowie Zinsen für Forderungen, die durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert sind, die land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken oder ganz oder teilweise Wohnzwecken dienen, und ferner Vergütungen für die Ausbeutung von Bergwerken, Steinbrüchen oder anderen Bodenschätzen. Internationale Steuern, Vereinigte Staaten von Amerika S. 44.

von den im Abkommen aufgezählten Einkünften aus unbeweglichem Vermögen die folgenden Einkünfte besteuert:

Einkünfte aus in den Vereinigten Staaten
gelegenem Grundbesitz.

Einkünfte aus dem Verkauf von in den Vereinigten Staaten gelegenem Grundbesitz,
Vergütungen für die Ausbeutung von Bergwerken
usw., die in den Vereinigten Staaten gelegen sind,
Zinsen⁹⁷⁾ aus gesicherten Forderungen, wenn
sie als aus amerikanischen Quellen stammend
anzusehen sind.

Die wiederkehrenden Einkünfte dieser Art unterliegen in den Vereinigten Staaten einem Steuerabzug von mindestens 30 v.H. der Bruttobezüge, wenn sie einem Nichtamerikaner ohne Wohnsitz in den Vereinigten Staaten oder ausländischen Gesellschaften zufließen und diese Steuerpflichtigen in den Vereinigten Staaten keine Erwerbstätigkeit ausüben. Art. IX Abs. 2 a sieht deshalb als Vergünstigung vor, daß bei Personen mit Wohnsitz in der Bundesrepublik oder Gesellschaften mit Geschäftsleitung in der Bundesrepublik, die aus den Vereinigten Staaten Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des Abkommens beziehen, diese nicht durch Steuerabzug, also nach den Einnahmen, sondern nach den Einnahmen aus dem unbeweglichen Vermögen abzüglich der Werbungskosten besteuert werden. d.h. also nach den Grundsätzen, die für in den Vereinigten Staaten erwerbstätige Steuerpflichtige maßgebend sind⁹⁸⁾.

Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit sowie aus Renten:

Die Besteuerung von Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit unterliegt nach dem Abkommen folgenden Einschränkungen:

Hält sich ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in dem einen Vertragsstaat insgesamt nicht länger als 183 Tage eines Steuerjahrs

⁹⁷⁾ Bei Grundpfandrecht-gesicherten Forderungen ist auf die Zweckbestimmung des Grundstückes abgestellt, so daß die Zinsen je nachdem unter Artikel VII oder IX fallen. Der Grund hierfür liegt in technischen Schwierigkeiten, die sich bei einer anderen Regelung für die amerikanischen Steuerbehörden bei Industriebonds ergeben würden. Bühring, Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen Ziff. 8.

⁹⁸⁾ Korn-Dietz, USA S. 27.

res im anderen Staat auf, so sind die durch eine dort ausgeübte⁹⁹⁾ Tätigkeit erzielten Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit¹⁰⁰⁾ steuerfrei¹⁰¹⁾, wenn die Entgelte gezahlt werden für eine Tätigkeit, die auf Grund eines Dienstverhältnisses oder eines Vertrages mit natürlichen Personen geleistet ist, die in demselben Vertragsstaat ihren Wohnsitz wie der Steuerpflichtige hat, oder die Bruttoentgelte für die Tätigkeit \$ 3.000 im Steuerjahr nicht übersteigen.

Art. XI Abs. 1 enthält die einzige unmittelbar wirkende Kollisionsnorm des Abkommens nach dem Ursprungsprinzip. Die Besteuerung der Bezüge wird nur in dem Land des Sitzes der öffentlichen Kasse zugelassen, aus der die Bezüge fließen. Der Grundsatz der Steuerbefreiung im Wohnsitzland des Beziehers erleidet jedoch eine Ausnahme, wenn dieser die Staatsangehörigkeit des Wohnsitzlandes besitzt. Durch diese Einschränkung geht die absolute Wirkung der Zuteilungsnorm trotz Abs. 2 des Art. XV teilweise wieder verloren.

Beispiel: Ein amerikanischer Staatsangehöriger, der aus einer deutschen öffentlichen Kasse ein Gehalt bezieht, und eine residence in den USA hat, unterliegt zunächst der Lohnsteuer¹⁰²⁾ und der Einkommensteuer¹⁰³⁾. Die Steuerbefreiung gemäß Art. XI Abs. 1 Buchst. b kommt wegen seiner Staatsangehörigkeit nicht zur Wirkung. Es bleibt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur die Steueranrechnung in den USA nach Art. XV¹⁰⁴⁾.

⁹⁹⁾ Nach dem Recht beider Staaten ist der tatsächliche Arbeitsort und nicht der Ort des Vertragsabschlusses oder der Zahlung maßgebend. Bühring, Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen Ziff. 9.

¹⁰⁰⁾ Art. X. Art. X enthält keine allgemeine Kollisionsnorm. Wegen des Fehlens der Kollisionsnorm bleibt deshalb nur die Anwendung der Generalklausel des Art. V übrig, wonach der amerikanische Staatsangehörige oder resident die Anrechnung der deutschen Steuer auf die amerikanische Steuer beantragen kann. Bemerkenswert ist, daß die im Ausland geleistete Arbeit nicht in jedem Fall noch einmal in den USA zu versteuern ist. Ein deutscher Steuerpflichtiger braucht nach Art. XV Abs. 1 Buchst. b die Einkommensteile, die aus in USA geleisteter Arbeit herrühren und nicht von der amerikanischen Steuer befreit sind, nicht in der Bundesrepublik — von der Zulässigkeit der Progression abgesehen — zu versteuern. Bühring, Das deutschamerikanische Doppelbesteuerungsabkommen Ziff. 9.

¹⁰¹⁾ So auch in den meisten früheren deutschen Abkommen. Meyer-Marsilius S. 11.

¹⁰²⁾ § 49 Ziff. 4 LStG

¹⁰³⁾ § 19 EStG

¹⁰⁴⁾ Korn-Dietz, USA S. 31

Bezüge für frühere nichtselbständige Arbeit bei privaten Arbeitgebern und Renten, die einem Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten aus dem anderen Staat zufließen, sind in dem anderen Staat steuerfrei¹⁰⁵⁾.

Lehrkräfte mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten, die sich höchstens zwei Jahre zu Unterrichtszwecken an einer Lehranstalt des anderen Staates aufhalten, sind in dem anderen Staat von der Steuer für die Einkünfte aus dieser Lehrtätigkeit während der beiden Jahre befreit¹⁰⁶⁾.

Ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten, der Angestellter eines Unternehmens ist, das von einem Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in demselben Staat betrieben wird, oder der Angestellter einer gemeinnützigen Organisation seines Wohnsitzstaates ist, ist im anderen Staat von der Steuer für das Gehalt, das er von seinem Arbeitgeber erhält, befreit, wenn es \$ 10.000 im Jahr nicht übersteigt, und der Angestellte sich in dem anderen Staat nicht länger als 1 Jahr aufhält, um technische, berufliche oder geschäftliche Erfahrungen von einem anderen als seinem Arbeitgeber zu erwerben¹⁰⁷⁾.

Bei der amerikanischen Bundeseinkommensteuer können amerikanische Staatsangehörige, die ihren Wohnsitz (oder gewöhnlichen Aufenthalt) in der Bundesrepublik haben, die oben aufgeführten Steuerbefreiungen für ihre amerikanischen Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit sowie für amerikanische Renten grundsätzlich nicht beanspruchen¹⁰⁸⁾; sie bleiben mit ihren aus amerikanischen Quellen stammenden Einkünften in den Vereinigten Staaten voll steuerpflichtig.

c) Sonstige Maßnahmen

Verbot der extraterritorialen Besteuerung von

Dividenden und Zinsen:

Im Hinblick auf die amerikanische Steuergesetzgebung, nach der unter gewissen Voraussetzungen auch Dividende und Zinsen besteuert werden können, die eine ausländische Gesellschaft an Ausländer ohne Wohnsitz in den USA oder an eine nichtamerikanische Körperschaft zahlt, schließt Art. XIV eine derartige extraterritoriale Besteuerung im Verhältnis beider Staaten aus. Divi-

¹⁰⁵⁾ Art. XI Abs. 2.

¹⁰⁶⁾ Art. XII

¹⁰⁷⁾ Art. XIII Abs. 2 und 3

¹⁰⁸⁾ Art. XV Abs. 1 Buchst. a

dende gelten als aus amerikanischen Quellen stammend, wenn sie von einer ausländischen Gesellschaft ausgeschüttet werden, die mindestens 50 v.H. ihres Roheinkommens innerhalb eines drei Jahre umfassenden Zeitraumes aus den Vereinigten Staaten bezogen hat; desgleichen Zinsen, wenn sie von einer in den Vereinigten Staaten erwerbstätigen, im Ausland errichteten Gesellschaft gezahlt werden, deren Roheinkommen mindestens zu 20 v.H. aus amerikanischen Quellen stammt. Das Abkommen sieht eine entsprechende Steuerbefreiung für Zahlungen amerikanischer Körperschaften vor, die jedoch zur Zeit ohne Bedeutung ist, da die danach befreiten Einkünfte nach deutschem Steuerrecht in der Bundesrepublik überhaupt nicht besteuert werden können¹⁰⁹⁾.

Verständigungsverfahren:

Wenn ein Steuerpflichtiger nachweist, daß Maßnahmen der Steuerbehörden der Vertragstaaten für ihn die Wirkung einer den Vorschriften des Abkommens widersprechenden Doppelbesteuerung gehabt haben oder haben werden, so kann er seinen Fall dem Staat, dem er angehört oder in dem er seinen Wohnsitz hat, oder sofern es sich um eine Gesellschaft oder eine Körperschaft handelt, dem Staat unterbreiten, in dem diese ihre Geschäftsleitung hat oder in dem sie errichtet worden ist¹¹⁰⁾.

Das bedeutet daher, daß sich deutsche Gesellschaften an die Bundesrepublik, amerikanische Körperschaften an die Vereinigten Staaten zu wenden haben.

Werden die Einwendungen des Steuerpflichtigen als begründet erachtet, so wird die zuständige Behörde (in der Bundesrepublik der Bundesminister der Finanzen und in den Vereinigten Staaten der Commissioner of Internal Revenue) des angerufenen Staates anstreben, sich mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates über eine Vermeidung der Doppelbesteuerung zu

¹⁰⁹⁾ Internationale Steuern, Vereinigte Staaten von Amerika S. 43; Korn-Dietz, USA S. 32-33.

¹¹⁰⁾ Die alten deutschen Abkommen stehen im allgemeinen in guter Übereinstimmung mit dem deutschen materiellen Steuerrecht. Die Rechtsprache der Verträge bringt keine großen Auslegungsschwierigkeiten. In den Verhandlungen mit England und den USA hat sich dagegen gezeigt, daß große Verschiedenheiten nicht nur auf dem Gebiete des materiellen Steuerrechts, sondern auch hinsichtlich der Rechtssprache und Steuertechnik bestehen. Hierfür ist das Verständigungsverfahren vorgesehen. Bühring, Grundsätze Ziff. I a.

verständigen¹¹¹⁾. In praktisch jedem Fall, wo der Steuerpflichtige die Vergünstigungen des Abkommens beansprucht hat, ist es ihm bis jetzt möglich gewesen, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden¹¹²⁾.

Jeder der beiden Vertragsstaaten darf Steuern des anderen Staates wie seine eigenen Steuern insoweit einziehen, als damit verhindert wird, daß etwaige Steuerbefreiungen oder Ermäßigungen des Steuersatzes, die der andere Staat nach dem Abkommen gewährt, Personen zugute kommen, die auf diese Vergünstigungen keinen Anspruch haben¹¹³⁾.

Rechtshilfe:

Die Steuerbehörden beider Staaten haben sich weitgehende Rechtshilfe zu leisten¹¹⁴⁾. Auskunft ist zu geben, soweit sie nach den Steuergesetzen beider Staaten gefordert werden kann und für die Durchführung der Vorschriften des Abkommens oder für die Verhütung von Hinterziehung der Steuern vom Einkommen notwendig ist. Die ausgetauschten Auskünfte sind geheimzuhalten. Auskünfte, die irgendein Handels-, Geschäfts-, gewerbliches oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren offenbaren würden, dürfen nicht ausgetauscht werden.

Vollstreckungshilfe hinsichtlich der Steuern des anderen Staates darf insoweit geleistet werden, wie zu Unrecht gewährte

¹¹¹⁾ Art. XVII. Es ist aber üblich, bevor der Steuerpflichtige sich an die oberste Finanzbehörde des eigenen Staates wendet, von ihm zu verlangen, daß er zunächst einmal wenigstens eine Einspruchsentscheidung im anderen Staat herbeiführt und sich nicht sofort des Verständigungsverfahrens bedient. Dies geschieht deshalb, damit einfache Fälle in einfacher Weise bereinigt werden. Außerdem sind aus einer Einspruchsentscheidung die Gründe ersichtlich, weshalb die ausländische Steuerbehörde eine andere Auffassung als der Steuerpflichtige hat, und läßt es sich dann besser beurteilen, ob ein Verständigungsverfahren aussichtsreich erscheint. Bühring, Grundsätze Ziff. III b.

¹¹²⁾ King, Federal Taxation of Income from Sources and United States Possessions, The Tax Executive, Vox. X, No. 3, p. 220 (April 1958), zitiert in Steefel und Rothschild, Par. 8052.8, Fn. 38. Die Internationale Handelskammer vertritt eine Gegenmeinung über dieses Problem und behauptet, daß in den meisten Fällen keine den Steuerpflichtigen befriedigende Lösung gefunden worden sei. Sie schlägt daher die Gründung eines internationalen Gerichtshofes vor, an den sich der beschwerdeführende Steuerpflichtige direkt wenden kann. Die Internationale Handelskammer gibt allerdings zu, daß dieser Vorschlag im Augenblick nicht praktisch sei. International Chamber of Commerce, Commission of Taxation, Settlement of Difficulties and Disputes Arising out of Double Taxation Agreements.

¹¹³⁾ Art. XVI Abs. 2; Steefel und Rothschild, Par. 8052.7.

¹¹⁴⁾ Art. XVI; siehe Steefel und Rothschild, Par. 8052.6; King S. 490.

Steuervergünstigungen nach diesem Abkommen, z.B. wegen Einschaltung von Stroh Männern mit Wohnsitz in einem Vertragsstaat, rückgängig zu machen sind¹¹⁵).

Abschließend soll das nachfolgende Beispiel die Zusammenwirkung einiger der im Abkommen enthaltenen Regelungen verdeutlichen: Dem deutschen Staatsbürger D gehören 98 % der Anteile einer Gesellschaft MG, die nach dem innerstaatlichen Recht des Staates New York errichtet ist. D hat einen Wohnsitz in dem Staat New York (US resident alien), aber keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik.

MG begründet in der Bundesrepublik eine Tochtergesellschaft TG, welche nach dem innerstaatlichen Recht der Bundesrepublik organisiert ist und die zunächst lediglich — um die von MG hergestellten Waren in der Bundesrepublik zu verkaufen — eine Verkaufsausstellung betreibt.

Neben den Einkünften, die MG aus ihrer Tochtergesellschaft erhält, erzielt D Lizenzeinnahmen aus der Verwertung eines schriftstellerischen Urheberrechts und Aufsichtsratsvergütungen, letztere in Höhe von \$ 2,500 jährlich. Die zuletzt genannten stehen in keinem Zusammenhang mit den Einkünften der Muttergesellschaft.

Der amerikanische Staatsbürger A kommt für 5 Monate nach Deutschland, um die ersten geschäftlichen Unternehmungen der TG zu überwachen. Während dieser Zeit verdient er \$ 5.000, die von MG bezahlt werden.

Der deutsche Staatsangehörige L geht nach dem Staat New York, um dort 5 Monate als Lehrling ausgebildet zu werden. Während dieser Zeit verdient er \$ 2.000, die ebenfalls von MG bezahlt werden, er behält aber seinen deutschen Wohnsitz.

Am Ende des Steuerjahres kommt man zu folgenden Ergebnissen: Die in der Bundesrepublik errichtete Tochtergesellschaft TG ist steuerrechtlich als eine deutsche Gesellschaft mit ihrem Sitz in der Bundesrepublik anzusehen. Sie wird daher in der Bundesrepublik besteuert; auch ist sie als eine Betriebstätte zu werten. Die Qualifikation als Betriebstätte beruht nicht auf der

¹¹⁵) Bühring, Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen Ziff. 16; siehe Note, International Enforcement of Tax Claims, 50 Colum. L. Rev. 490 (1950); International Chamber of Commerce; Council Resolution, Administrative Assistance for Tax Collection and Assessment (June 1948).

Tatsache, daß die amerikanische Muttergesellschaft sämtliche Anteile besitzt. Die TG ist vielmehr als Betriebstätte anzusehen, da sie eine Verkaufsausstellung unterhält und zwar über einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten. Die Gewinne der TG werden daher in der Bundesrepublik versteuert. Wenn sie an MG ausgeschüttet werden, werden sie in den Vereinigten Staaten wiederum versteuert, aber die MG kann die von TG in Deutschland bezahlten Steuern in den USA anrechnen.

D ist in den USA unbeschränkt steuerpflichtig, da er als resident alien anzusehen ist. Die Lizenzentnahmen und die Aufsichtsratsvergütungen sind daher in den USA der amerikanischen Steuerpflicht voll unterworfen. Das Abkommen ermöglicht jedoch dem D hier eine Anrechnung.

Die Aufsichtsratsvergütungen sind in der Bundesrepublik steuerfrei, da sich D in der Bundesrepublik weniger als 183 Tage aufgehalten (er hat keinen gewöhnlichen Aufenthalt) und weniger als \$ 3.000 bezogen hat.

Für die Lizenzgebühren gilt folgendes: Grundsätzlich sind die im Wohnsitzstaat zu versteuern. Dies bedeutet, daß D diese Einnahmen in den Vereinigten Staaten anzumelden hat und daß sie nicht in der Bundesrepublik versteuert werden. Ob auch im vorliegenden Falle diese grundsätzliche Regelung zur Anwendung kommt, ist jedoch aus einem doppelten Grunde zweifelhaft; denn der genannte Grundsatz erleidet dann eine Ausnahme, wenn der Steuerpflichtige im Ausland eine Betriebstätte unterhält. Im vorliegenden Falle unterhält zwar nicht der Steuerpflichtige D eine Betriebstätte, sondern die Gesellschaft MG. Da jedoch D fast sämtliche Anteile der Gesellschaft MG besitzt, wird man davon vielleicht ausgehen können, daß D so zu behandeln ist, als ob er selbst diese Betriebstätte unterhalte. Aber selbst, wenn man unterstellt, D betreibe eine Betriebstätte, so bleibt es gleichwohl zweifelhaft, ob D seine Lizenzgebühren zu versteuern hat, denn es darf nicht übersehen werden, daß die Einnahme der Lizenzgebühren in keinen wie immer gearteten Zusammenhang mit der Betriebstätte gebracht werden kann. Das Ergebnis kann jedoch hier dahingestellt bleiben, da D, wenn er tatsächlich die Lizenzgebühren in der Bundesrepublik versteuert, diese in den Vereinigten Staaten zur Anrechnung bringen kann.

Der Amerikaner A ist in den USA wegen seiner Staatsangehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig. Seine Einkünfte von MG sind in der Bundesrepublik steuerfrei, da sein Aufenthalt dort

weniger als 183 Tage betrug, und weil die Entgelte für seine Tätigkeit von der amerikanischen Gesellschaft MG getragen werden. Die Tatsache, daß er mehr als \$ 3.000 verdient hat, ist ohne Einfluß. Der Deutsche L ist wegen seines Wohnsitzes in der Bundesrepublik unbeschränkt steuerpflichtig. Seine Einkünfte aus den USA unterliegen der Bundessteuerpflicht, werden aber in der Bundesrepublik steuerfrei. L unterliegt auch der Einkommensteuerpflicht des Staates New York. Die von ihm an den Staat New York gezahlte Einkommensteuer wird nach dem Abkommen nicht berücksichtigt, darf aber kraft § 68 g EStDV 1957 in der Bundesrepublik abgezogen werden.

Wie diese im Ausland bezahlten Steuern im Inland anzurechnen sind, soll im nachfolgenden Kapitel dargestellt werden.

III. Abzug und Anrechnung im Ausland gezahlter Steuern in den Vereinigten Staaten und in der Bundesrepublik

1. Die grundsätzliche Bedeutung von Abzugs- und Anrechnungsmethode in den USA und in der Bundesrepublik.

Das innerstaatliche Steuerrecht der Bundesrepublik und der Vereinigten Staaten kennen zwei Systeme zur Beseitigung oder Milderung der Doppelbesteuerung, nämlich den Abzug im Ausland bezahlter Einkommensteuer vom Gesamteinkommen und die Anrechnung solcher Beträge auf die Abgaben des Steuerpflichtigen. Wenn eine Wahl zwischen dem Abzugs- und dem Anrechnungssystem besteht, ist dem Steuerpflichtigen das Anrechnungssystem meistens vorteilhafter als das Abzugssystem.

Zur Erläuterung mag folgendes Beispiel dienen:

Ein in den Vereinigten Staaten unbeschränkt Steuerpflichtiger hat in der Bundesrepublik \$ 100 verdient. Der Steuersatz in den Vereinigten Staaten soll 50 % betragen; in der Bundesrepublik hat der Steuerpflichtige bereits \$ 30 Steuern gezahlt. Werden nun bei der Berechnung der amerikanischen Steuern die im Ausland bezahlten Steuern abgezogen, so ergibt sich für den Steuerpflichtigen in den USA ein steuerpflichtiges Einkommen in Höhe von \$ 70. Von diesem Betrag zahlt der Amerikaner \$ 35 als Steuern; von den verdienten \$ 100 müssen also insgesamt \$ 65 als Steuern entrichtet werden. Geht man dagegen vom Anrechnungssystem aus, so ergibt sich folgende Rechnung:

Das steuerpflichtige Einkommen des Amerikaners beträgt \$ 100. Von diesen \$ 100 hat der Amerikaner grundsätzlich \$ 50 als Steu-

ern abzugeben. Da ihm aber die im Ausland bezahlten \$ 30 angerechnet werden, verbleibt eine Steuerschuld in Höhe von nur \$ 20. Es ergibt sich also, daß der Steuerpflichtige nach dem Abzugssystem insgesamt \$ 65, nach dem Anrechnungssystem dagegen nur \$ 50 zu entrichten hat¹¹⁶⁾).

Das Beispiel zeigt, daß sich beide Systeme für den Steuerpflichtigen in der Tat wesentlich voneinander unterscheiden. Diese Tatsache darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, daß sowohl das Abzugssystem als auch das Anrechnungssystem für die Vereinigten Staaten in jedem Falle einen Verzicht bedeutet.

In der Bundesrepublik ist das Abzugssystem¹¹⁷⁾ als „nicht befriedigend“ bezeichnet worden¹¹⁸⁾ und daher im Jahre 1957 im wesentlichen abgeschafft worden¹¹⁹⁾. Das Abzugssystem gilt in der Bundesrepublik nur dann, wenn zwar ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, es aber im konkreten Falle nicht zur Anwendung gelangen kann¹²⁰⁾. Das amerikanische Recht sieht dagegen ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen vor; er kann seiner Steuererklärung entweder das Anrechnungssystem oder das Abzugssystem zugrunde legen¹²¹⁾. Der Steuerpflichtige wird daher das jeweils vorteilhaftere System für sich in Anspruch nehmen.

Von den beiden Systemen ist das Anrechnungssystem von viel größerer Bedeutung¹²²⁾. Diese Methode ist im anglo-amerikanischen Rechtskreis entwickelt und von hier in die Bundesrepublik Deutschland übernommen worden¹²³⁾. Sie beruht auf der Vorstellung, den Steuerpflichtigen grundsätzlich so zu stellen, wie wenn er sein gesamtes Einkommen aus dem Inland bezogen

¹¹⁶⁾ Owens S. 3.

¹¹⁷⁾ § 51 EStDV 1955.

¹¹⁸⁾ Rädler, Die direkten Steuern S. 42; Bühler/Paulick § 34 c S. 3.

¹¹⁹⁾ Das Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG vom 5. 10. 1956, BGBl. I 781, ersetzte §§ 51 EStDV und 20 Abs. 6 LStDV 1955. § 51 EStDV galt auch für die Körperschaftsteuer, § 15 KStDV.

¹²⁰⁾ § 68 g EStDV.

¹²¹⁾ § 164 (b) (6) IRC of 1954.

¹²²⁾ Bittker and Ebb, Taxation of Foreign Income 187-88 (Prelim. ed. 1960); Owens S. 21-22.

¹²³⁾ Rädler, Wichtige Änderungen im Außensteuerrecht der USA im Jahre 1960, Internationale Wirtschaftsbriefe Nr. 24/1960 Fach 8 USA Gr. 2 S. 53. Vor 1918 waren alle ausländischen Steuern in den Vereinigten Staaten abzugsfähig; das Anrechnungssystem ist 1918 in Kraft getreten. Surrey, Stanley S., Current Issue in the Taxation of Corporate Foreign Investment, 56 Colum. L. Rev. 815, 817 (1956). Siehe Hinkel, How To Handle The Foreign Tax Credit, Tax Ideas Report Par. 7030.2, Prentice-Hall, Inc. (1958).

hätte. Der Steuerpflichtige soll also nicht deshalb mehr Steuern bezahlen, weil sein Einkommen im Ausland erworben wurde¹²⁴⁾. Die Steueranrechnungsmethode sieht deshalb nur vor, daß die im Ausland von den Einkünften gezahlte Steuer auf diejenige Steuer angerechnet wird, die im Wohnsitzstaat von den Behörden erhoben wird¹²⁵⁾.

Wirtschaftlich gesehen ist die Steueranrechnung dadurch gekennzeichnet, daß die Steuerbelastung des Wohnsitzstaates aufrechterhalten bleibt. Ist die Steuer im Quellenstaat geringer als die des Wohnsitzstaates, so bleibt im Wohnsitzstaat noch eine Reststeuer zu entrichten, durch die die Gesamtsteuer von den ausländischen Einkünften auf das Steuerniveau des Wohnsitzstaates angehoben wird. Die Wirkung ist insofern die gleiche wie bei der Anrechnung einer bereits einbehaltenen Lohn- und Kapitalertragsteuer auf die endgültige Einkommensteuerschuld. Im Ergebnis bleibt es daher für den Steuerpflichtigen gleich, ob er seine Erwerbstätigkeit im In- oder Ausland ausübt. Das ist im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung aller im Wohnsitzstaat ansässigen Steuerpflichtigen zu begrüßen, hat aber andererseits auch die schwerwiegende Folge, daß der Steuerpflichtige mit seiner Geschäfts- oder Investitionstätigkeit nicht den steuerlichen Bedingungen im Standortland unterliegt, sondern der Steuerbelastung seines Wohnsitzstaates verhaftet bleibt¹²⁶⁾.

Im folgenden soll zunächst das amerikanische Steueranrechnungssystem betrachtet werden. Dem amerikanischen System ist anschließend die entsprechende Methode in der Bundesrepublik gegenüberzustellen. Bei dem Vergleich beider Systeme muß hier stets die Tatsache Berücksichtigung finden, daß das amerikanische Steueranrechnungssystem älter, und daher umfangreicher ist als das Steueranrechnungssystem in der Bundesrepublik.

Im Anschluß an diese Erörterungen soll unter Ziffer IV dieses Abschnitts ein Vergleich versucht werden: Es sollen die steuerlichen Wirkungen der einseitigen Maßnahmen, also der Maßnahmen auf Grund der Steuergesetze der Bundesrepublik und der Vereinigten Staaten, den steuerlichen Konsequenzen, die sich aus dem deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen ergeben, gegenübergestellt werden.

¹²⁴⁾ Owens S. 3

¹²⁵⁾ Debatin S. 66.

¹²⁶⁾ Debatin S. 66; siehe International Chamber of Commerce, Avoidance of Double Taxation, Exemption v. Tax-Credit Method (1955).

2. Die Anrechnung im Ausland gezahlter Steuer durch das inländische Steuerrecht

a) Die Anrechnung in den Vereinigten Staaten

Die gesetzlichen Vorschriften über das Steueranrechnungssystem in den Vereinigten Staaten befinden sich in den §§ 901—905 IRC of 1954. In den genannten Vorschriften findet sich eine Regelung (a) über anrechnungsfähige ausländische Steuern, (b) über die Wahl zwischen Anrechnung und Abzug, (c) über die direkte Anrechnung, (d) über die indirekte Anrechnung und (e) schließlich Bestimmungen über den Höchstbetrag anrechenbarer Steuern.

Anrechnungsfähige ausländische Steuern:

Nach § 901 IRC of 1954 wird nur wahlberechtigten amerikanischen Steuerpflichtigen die Möglichkeit der steuerlichen Anrechnung im Ausland bzw. in amerikanischen Besitzungen gezahlter Steuern zugebilligt¹²⁷⁾. Bei den anrechenbaren Steuern handelt es sich vornehmlich um Einkommen-, Kriegsgewinn- (war profits) und Übergewinn- (excess profits) steuern¹²⁸⁾. § 903 bestimmt weiterhin, daß auch solche Steuern anrechnungsfähig sind, die anstelle der oben erwähnten Steuern gezahlt worden sind (sog. „in lieu“ Steuern). Die genannten Steuern werden aber nur auf die Einkommensteuer angerechnet. Andere Steuern (z.B. „accumulated earnings“, „personal holding company“ und „war loss recoveries“) kommen dagegen für eine Anrechnung nicht in Betracht¹²⁹⁾.

Da der Internal Revenue Code die zuerst genannten Steuerarten nicht genau definiert, ergab sich für die Internal Revenue Service die Notwendigkeit, zur Erläuterung dieser Begriffe Richtlinien und Erlasse herauszugeben. Bis zum Ende des Jahres 1961 lagen lediglich vier Erlasse über sogenannte Kriegsgewinn-, bzw. ausländische Übergewinnsteuern vor¹³⁰⁾. Die verhältnismäßig geringe Zahl steht in einem krassen Verhältnis zu der Vielzahl von Entscheidungen und Erlassen, die das Gebiet der ausländischen Einkommensteuer und der sogenannten „in lieu“

¹²⁷⁾ Citizens und domestic corporations, § 901 (b) (1); resident aliens, wenn sein Heimatstaat US Bürgern die Gegenseitigkeit gewährt, § 901 (b) (2).

¹²⁸⁾ § 901 (b).

¹²⁹⁾ § 901 (a); Reg. § 1.901-1 (f).

¹³⁰⁾ Surrey, Walter S., Law Governing International Transactions, Joint Committee on Continuing Legal Education of the American Law Institute and the American Bar Association 263 (1962).

Steuern betreffen¹³¹⁾. Die große Zahl dieser Erlasse beweist bereits hinreichend, daß die zuständigen Behörden bei der Begriffsbildung hier vor gewaltigen Schwierigkeiten gestanden haben.

Ausländische Einkommensteuer:

Da grundsätzlich ausländische Einkommensteuern auf die im Inland zu bezahlende Einkommensteuer angerechnet werden, ergibt sich die Schwierigkeit, daß es im Einzelfall streitig sein mag, ob die im Ausland gezahlte Abgabe tatsächlich als eine „ausländische Einkommensteuer“ zu qualifizieren ist. Zunächst muß also festgestellt werden, daß die im Ausland bezahlte Abgabe den rechtlichen Charakter einer Steuer darstellt¹³²⁾. Hierbei ergibt sich die erneute Schwierigkeit, die Steuer von den sonstigen Abgaben zu unterscheiden¹³³⁾. Sind die im Ausland gezahlten Beträge tatsächlich als Steuern zu bewerten, so wird nunmehr von den Behörden die Frage zu entscheiden sein, ob es sich auch um eine „Einkommen“steuer handelt. Die Entscheidung wird nach den Maßstäben und Kriterien des amerikanischen Bundeseinkommensteuergesetzes getroffen¹³⁴⁾. Hierbei müssen die gerichtlichen und steuerbehördlichen Entscheidungen die notwendige Interpretation des Gesetzes liefern.

Die vorliegenden Entscheidungen zeigen, daß im Ausland gezahlte Steuern oft dann als Einkommensteuer bezeichnet werden können, wenn der ausländische Staat dem Steuerpflichtigen gestattet, von den zu versteuernden Beträgen Abzüge vorzunehmen. Es wäre jedoch falsch, dies als eine Regel bezeichnen zu wollen, da es von diesem Grundsatz so viele Ausnahmen gibt, daß hier allenfalls von einer gewissen Tendenz gesprochen werden kann¹³⁵⁾.

¹³¹⁾ Owens, S. 615-16, Fn. 264.

¹³²⁾ I.T. 3768, 1945 Cum. Bull. 204; Owens S. 31 ff. Z.B.: die Aufbringung der Industriebelastung (Dawesabgabe), RGBl II S. 257, 269, galt als eine Steuer. Die Kirchensteuer dagegen gilt nicht als Steuer, weil sie keinem öffentlichen Zweck dient. GCM 8933, Cum. Bull. 1931 S. 112.

¹³³⁾ Z.B. Hunde- und Autoregistrierungsabgaben gelten nicht als „Steuern“. I.T. 35511, 1941-2 Cum. Bull. 90.

¹³⁴⁾ Biddle v. Commissioner, 302 U.S. 573 (1938); New York & Honduras Rosario Mining Co. v. Commissioner, 168 F. 2 d 745 (2d Cir. 1948); Rev. Rul. 59-208, CB 1959-1 S. 192.

¹³⁵⁾ Siehe Surrey, Law Governing S. 264 und die dort zitierten Entscheidungen.

Die sogenannten „in lieu“ Steuern:

Die Vorschrift des § 903 IRC of 1954, die sogenannte „in lieu“ Vorschrift, trat 1942 in Kraft. Die Inkraftsetzung dieser Vorschrift war die notwendige Folge, die sich daraus ergeben mußte, daß der Begriff der ausländischen Einkommensteuer vom Treasury Department eine zu enge Auslegung erfuhr¹³⁶⁾. Es sollten gemäß § 903 insbesondere diejenigen ausländischen Steuern als Einkommensteuer qualifiziert werden, deren Höhe von dem ausländischen Staat anhand der Roheinkünfte (Gegensatz Nettoeinkünfte) berechnet werden¹³⁷⁾. In der Folgezeit zeigt sich jedoch, daß die Gesetzesänderung nicht die erwarteten Erleichterungen bringen konnte. Der Grund hierfür lag darin, daß die vom Treasury Department zu dieser Vorschrift erlassenen Richtlinien den Begriff der „in lieu“ Steuern wiederum sehr eng umschrieben. Es mußten nämlich 3 Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine im Ausland bezahlte Steuer in den Vereinigten Staaten gemäß § 903 als sogenannte „in lieu“ Steuer Anerkennung finden konnte¹³⁸⁾:

1. Derjenige Staat, der die anzurechnende Abgabe erhoben hat, muß grundsätzlich die Zahlung einer Einkommensteuer verlangen.
2. Die im Ausland bezahlten Beträge, die in den Vereinigten Staaten steuerlich angerechnet werden sollen, müssen den Charakter einer Einkommensteuer aufweisen; dies ist nur dann der Fall, wenn die im Ausland auf Grund einer speziellen Steuernorm gezahlten Beträge in Ermangelung dieser speziellen Vorschrift auf Grund des allgemeinen Einkommensteuergesetzes hätten entrichtet werden müssen.
3. Der Steuerpflichtige, der die Anrechnung beantragt, darf im Ausland nicht zur allgemeinen Einkommensteuer herangezogen sein.

Die dritte Voraussetzung ist bereits dann erfüllt, wenn im Ausland verschiedene Einkommensarten bestehen, die anzurechnende „in lieu“ Steuer aber lediglich eine dieser Einkommensteuern ersetzt¹³⁹⁾.

¹³⁶⁾ Johnson, Foreign Tax Credit, 1 Institute on Private Investments Abroad 45, 52 (1959); Hinkel Par. 7030.4.

¹³⁷⁾ Surrey, Law Governing S. 265.

¹³⁸⁾ Reg. § 1.903-1.

¹³⁹⁾ American Metal Co., 19 T.C. 879 (1953), aff'd, 221 F. 2d 134 (2d Cir. 1955).

Die durch die genannten Richtlinien bedingte enge Auslegung des § 903 ist von Senator George einer scharfen Kritik unterzogen worden. In zwei Briefen¹⁴⁰⁾ an das Treasury Department wies Senator George darauf hin, daß auf Grund der erlassenen Richtlinien die Vorschrift des § 903 nicht ihren Zweck erfüllen kann und daher praktisch obsolet geworden ist. Senator George schlug eine neue Fassung der genannten Richtlinien vor und regte eine Abfassung der Richtlinien wie folgt an:

1. Die Voraussetzung der Anerkennung eines im Ausland gezahlten Betrages als „in lieu“ Steuer muß bereits dann als gegeben angesehen werden, wenn diese Steuer auf Grund der ausländischen Gesetzgebung von der im Ausland zu zahlenden Einkommensteuer abgezogen werden darf, oder wenn
2. Die Höhe des im Ausland bezahlten Betrages auf Grund des Roheinkommens, des Umsatzes, der Zahl oder der Preis der hergestellten Einheiten errechnet worden ist, vorausgesetzt, daß
 - a. im Ausland eine grundsätzlich Einkommensteuerpflicht besteht,
 - b. die im Ausland bezahlte Steuer den Charakter einer Einkommensteuer aufweist,
 - c. die gezahlte Steuer von der Einkommensteuer abgezogen werden darf,
 - d. die Steuer nicht kraft Gesetzes auf den Käufer abgewälzt werden muß.

Senator George regte weiterhin an, die Anrechnung als „in lieu“ Steuer dann zuzulassen, wenn der Steuerpflichtige im Ausland sowohl auf Grund der sogenannten „in lieu“ Steuer als auch auf Grund der allgemeinen Einkommensteuer zu Zahlungen herangezogen worden ist. In diesem Falle sollen, wenn die Voraussetzungen im übrigen erfüllt sind, beide Beträge Anrechnung finden dürfen.

Die Realisierung der Vorschläge von Senator George hätte wahrscheinlich die vorteilhaftere Konsequenz, daß in den Vereinigten Staaten die in Deutschland bezahlte Umsatzsteuer anrechenbar wäre. Dieses ist heute jedoch nicht der Fall, da nach den bestehenden Richtlinien des Internal Revenue Service zwar die ersten beiden Voraussetzungen er-

¹⁴⁰⁾ 29. Mai 1952 und 10. Aug. 1954; siehe Hinkel Par. 7030.4.

füllt sind, die dritte Voraussetzung dagegen nicht gegeben ist¹⁴¹⁾.

Wahl zwischen Anrechnung und Abzug:

Nach innerstaatlichem amerikanischem Steuerrecht dürfen nichtanrechenbare im Ausland bezahlte Steuern nur in der Weise Berücksichtigung finden, daß diese vom Roheinkommen abgezogen werden¹⁴²⁾. Im Ausland bezahlte anrechenbare Steuern dagegen können nach Wahl des Steuerpflichtigen entweder angerechnet oder abgezogen werden¹⁴³⁾. Der zuletzt genannte Grundsatz gilt jedoch nicht ohne Ausnahme:

Diejenigen Steuern, die im Wege der indirekten Anrechnung Berücksichtigung finden (siehe unten), dürfen nur angerechnet werden¹⁴⁴⁾.

Soweit dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zusteht, ist er verpflichtet, seine Wahl jedes Steuerjahr erneut zu treffen. Dem Steuerpflichtigen wird es weiterhin gestattet, eine einmal getroffene Wahl wieder rückgängig zu machen, soweit dies als günstiger erscheint. Die einmal getroffene Wahl kann jedoch nur innerhalb eines Zeitraumes von 10 Jahren wieder geändert werden¹⁴⁵⁾.

Wie im Einzelfall die Wahl des Steuerpflichtigen ausfällt, unter welchen Voraussetzungen er also seine im Ausland bezahlten Steuern entweder abzieht oder anrechnet, ist eine Frage, die von den Umständen des jeweiligen Falles abhängt¹⁴⁶⁾.

Direkte Anrechnung:

Die direkte Anrechnung wird den nachfolgenden Personen, bzw. juristischen Personen zugebilligt: Staatsangehörigen der Vereinigten Staaten, Ausländern mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten (resident aliens), soweit der Heimatstaat des Ausländers die Gegenseitigkeit gewährt, und amerikanischen Körperschaften (domestic corporations), soweit

¹⁴¹⁾ Rev. Rul. 56-635, 1956-2 Cum. Bull. 501. Anrechenbar ist neuerdings auch der Ertrags- (nicht aber der Kapital- oder Lohnsummen-) anteil der deutschen Gewerbesteuer. Rev. Rul. 59-208, CB 1959-1 S. 192.

¹⁴²⁾ § 164 (a).

¹⁴³⁾ § 164 (b) (6) in Verbindung mit § 901 (a); Reg. § 1.901-1 (c).

¹⁴⁴⁾ § 902 (a).

¹⁴⁵⁾ § 6511 (d) (3).

¹⁴⁶⁾ Surrey, Law Govering S. 266.

es sich nicht um solche Körperschaften handelt, die zu den sogenannten Besitzungskörperschaften (possessions corporations) bzw. zu den sogenannten China Trade Act Körperschaften gehören¹⁴⁷⁾. Sowohl den Steuerbehörden als auch dem Steuerpflichtigen selbst begegnen bei der Frage, ob eine direkte Anrechnung stattfinden kann, im wesentlichen zwei Probleme: Schwierigkeiten bereitet nämlich zunächst die Frage, ob der Steuerpflichtige im Einzelfalle zum Kreis der Berechtigten gehört; weitere Schwierigkeiten ergeben sich aus der Frage der zeitlichen Anrechnung (timing).

Berechtigt zur direkten Anrechnung ist grundsätzlich nur derjenige Steuerpflichtige, der die ausländischen Steuern selbst bezahlt hat. Ist dagegen ein Dritter zur Besteuerung herangezogen worden, so kommt grundsätzlich eine direkte Anrechnung nicht mehr in Betracht¹⁴⁸⁾. Die Problematik dieser Regelung wird an dem Falle *Biddle v. Commissioner*¹⁴⁹⁾ deutlich: hier handelt es sich um die Frage, inwieweit eine amerikanische Aktionärin auf ihre in den Vereinigten Staaten zu zahlenden Steuern diejenigen Beträge anrechnen konnte, die die britische Gesellschaft vor Ausschüttung der Dividende entsprechend ihrem Anteil gezahlt hat. Die besondere Problematik dieses Falles liegt in der britischen Steuergesetzgebung, welche bestimmt, daß die Verpflichtung der Gesellschaft zur Zahlung von Steuern dann auf den Aktionär übergeht, wenn die Gesellschaft Dividende ausgezahlt hat. Der Supreme Court hat diesen Fall zum Anlaß genommen, zur Frage der direkten Anrechnung ausländischer Steuern drei wesentliche Grundsätze aufzustellen¹⁵⁰⁾:

1. Berechtigt zur direkten Anrechnung sind nur solche ausländischen Steuern, die der Steuerpflichtige selbst geleistet hat.
2. Das ausländische Steuerrecht wird nur insoweit berücksichtigt, als dies notwendig erscheint, eine Feststellung dahingehend zu treffen, ob es dem amerikanischen Steuerrecht entspricht.

¹⁴⁷⁾ § 901 (b) and (c).

¹⁴⁸⁾ Rev. Rul. 57-106, 1957-1 Cum. Bull. 242.

¹⁴⁹⁾ 302 U.S. 573 (1938).

¹⁵⁰⁾ Das Ergebnis dieser Entscheidung gilt nicht mehr nach Art. XIII Abs. 1 des UK-US Doppelbesteuerungsabkommens, muß aber bei anderen Tatbeständen dieser Art berücksichtigt werden. Rev. Rul. 56-289, 1956-1 Cum. Bull. 321.

3. Ergibt sich eine Kollision zwischen den Steuergrundsätzen der Vereinigten Staaten und denjenigen eines anderen Staates, so haben grundsätzlich die Gesetze der Vereinigten Staaten den Vorrang, es sei denn, daß eine andere Regelung durch Abkommen getroffen worden ist¹⁵¹⁾.

Die Frage der Zeitpunktplanung (timing) ist ein Problem, mit welchem sich hauptsächlich amerikanische Gesellschaften, welche einen kapitalmäßigen Mehrheitsbesitz an deutschen Gesellschaften haben, auseinandersetzen müssen.

Da die amerikanische steuerpflichtige Gesellschaft nach ihrer Wahl entweder nach der cash-Basis¹⁵²⁾ oder nach der accrual-Basis¹⁵³⁾ veranlagt wird, werden die amerikanischen Gesellschaften ihren kapitalmäßigen Einfluß auf die Tochtergesellschaft dergestalt ausüben, daß die Gewinnausschüttung bei der Tochtergesellschaft zu einem Zeitpunkt erfolgt, welcher entsprechend der gewählten Steuerbasis der Muttergesellschaft sich als günstig erweist. Hat die steuerpflichtige Gesellschaft die cash-Basis gewählt, so steht es ihr grundsätzlich frei, die Anrechnung bzw. den Abzug ihrer im Ausland gezahlten Steuern entweder in dem Steuerjahr vorzunehmen, in welchem der Anspruch auf den Gewinn entstanden, oder aber den Abzug bzw. die Anrechnung erst dann geltend zu machen, wenn der tatsächliche Werteingang erfolgt ist¹⁵⁴⁾. Hat sich die steuerpflichtige Gesellschaft dagegen für die accrual-Basis entschieden, so besteht dieses Wahlrecht nicht. Die Gesellschaft muß die Anrechnung zu dem Zeitpunkt vornehmen, in welchem der Gewinn rechtlich entstanden ist¹⁵⁵⁾, wobei allerdings zu beachten ist, daß auch solche Steuern angerechnet werden dürfen, deren Zahlung möglicherweise zu Unrecht erfolgte. Die Anrechnung darf also dann erfolgen, wenn eine

¹⁵¹⁾ Dictum. Die Entscheidung wird aber häufig im Zusammenhang mit diesem Grundsatz zitiert. Owens S. 30 Fn. 2.

¹⁵²⁾ Die Cash-Basis erfaßt die Vorgänge im Zeitpunkt des tatsächlichen Werteingangs oder Wertabgangs. Der Werteingang kann in Geld, Vermögenswerten oder Dienstleistungen bestehen oder auch in Forderungen, die jederzeit realisierbar sind. Internationale Steuern, Vereinigte Staaten von Amerika S. 47.

¹⁵³⁾ Die accrual-Basis erfaßt die Vorgänge in dem Zeitpunkt, in dem ein Gewinn oder Verlust rechtlich entsteht. Ist es unsicher, ob ein Gewinn oder Verlust entstanden ist, oder ist die Höhe eines bereits entstandenen Gewinns oder Verlustes unsicher, so entsteht die Steuerpflicht erst, wenn der Unsicherheitsfaktor weggefallen ist. Internationale Steuern, Vereinigte Staaten von Amerika S. 47. Siehe aber Fußnote 152.

¹⁵⁴⁾ § 905 (a); Reg. § 1.905-1.

¹⁵⁵⁾ § 905 (a).

Steuerschuld zwar bezahlt worden ist, die ausländische Tochtergesellschaft aber mit den Steuerbehörden über die Rechtmäßigkeit des Steueranspruchs einen Rechtsstreit führt¹⁵⁶⁾.

Stimmen das ausländische und das amerikanische Steuerjahr zeitlich nicht überein, so erfolgt eine entsprechende Aufteilung der Anrechnung¹⁵⁷⁾.

Indirekte Anrechnung (deemed paid credit):

Dem amerikanischen Steuerzahler ist nicht nur die Anrechnung der von ihm selbst im Ausland bezahlten Steuern erlaubt; der steuerpflichtige Amerikaner (bzw. die amerikanische Gesellschaft) kann auch diejenigen Steuern zur Anrechnung bringen, welche von einer im Ausland befindlichen Gesellschaft bezahlt worden sind, vorausgesetzt, daß der Steuerpflichtige mindestens 10 % der Anteile dieser Gesellschaft in Händen hat¹⁵⁸⁾. Dieser Grundsatz steht im Gegensatz zur Entscheidung des Supreme Court im Falle *Biddle v. Commissioner*¹⁵⁹⁾.

Nach § 902 (a) kann die amerikanische Gesellschaft eine Anrechnung für die Gewinnsteuer ihrer Tochtergesellschaft (z.B. ihre Körperschaftsteuer) beanspruchen¹⁶⁰⁾. Diese ausländischen Steuern sind in demselben Verhältnis bei der amerikanischen Muttergesellschaft anrechnungsfähig, wie die an diese ausgeschütteten Dividende zu dem Betriebsgewinn der Tochtergesellschaft vor Abzug der Gewinnsteuern („accumulated profits“)¹⁶¹⁾ stehen. Dies entspricht der nachstehenden Formel, die vom Internal Revenue Service¹⁶²⁾ angewendet wird und durch den Supreme Court¹⁶³⁾ gebilligt wurde.

¹⁵⁶⁾ Rev. Rul. 58-55, 1958-1 Cum. Bull. 266. Vergleiche hierzu die allgemeine Regelung unter Fußnote 149; Reg. § 1.905-3.

¹⁵⁷⁾ I.T. 4033, 1950-2 Cum. Bull. 52.

¹⁵⁸⁾ Die hier besprochene Regelung der sogenannten indirect foreign tax credit enthält gewisse Ansätze zu einer einheitlichen Konzernbesteuerung. Sie ist vergleichbar mit der Regelung des sogenannten Schachtelprivilegs des deutschen Steuerrechts. Rädler, Wichtige Änderungen S. 55.

¹⁵⁹⁾ 302 U.S. 573 (1938).

¹⁶⁰⁾ Hier besteht eine widerlegbare gesetzliche Vermutung dahingehend, daß diejenigen Gewinne, die innerhalb eines Zeitraumes von 60 Tagen nach Ablauf des amerikanischen Steuerjahres entstehen, in Wirklichkeit bereits in dem soeben abgelaufenen Steuerjahr gemacht worden sind. Sie können daher im allgemeinen nur für das abgelaufene Steuerjahr noch Berücksichtigung finden. § 902 (c) (1).

¹⁶¹⁾ § 902 (c) (1).

¹⁶²⁾ Reg. § 1.902-1

¹⁶³⁾ *American Chicle Co. v. United States*, 316 U.S. 450 (1942)

- A = An die Muttergesellschaft bezahlte Dividende
 B = Accumulated Profits der Tochtergesellschaft
 C = Gesamtgewinne der Tochtergesellschaft im Jahre
 der Dividende vor Abzug der Steuern
 D = Bezahlter Steuerbetrag auf C

$$\frac{A}{B} \times \frac{B}{C} \times D = \text{Betrag der anrechnungsfähigen Steuern}$$

vereinfacht, durch Aufhebung des Faktors „B“,

$$\frac{A}{C} \times D = \text{Betrag der anrechnungsfähigen Steuern.}$$

Die Formel kann weiter dadurch vereinfacht werden, daß der effektive ausländische Steuersatz mit dem erhaltenen Dividendenbetrag multipliziert wird.

Beispiel: Eine ausländische Gesellschaft A wird zu 100 % von einer amerikanischen Gesellschaft X beherrscht. Die ausländische Gesellschaft erzielt einen Gewinn von \$ 100.000 und bezahlt eine Summe von \$ 30.000 Steuern auf diesen Betrag. Die verbleibenden \$ 70.000 werden an die Gesellschaft X als Dividende ausgeschüttet. Die Summe der anrechenbaren ausländischen Steuern beträgt nun nicht \$ 30.000, sondern nur \$ 21.000, da der rechnerische Ausgangspunkt von der Höhe der „accumulated profits“ (im Beispiel \$ 70.000) bestimmt wird. Die verbleibenden \$ 9.000 können nicht angerechnet werden.

Das Beispiel hat gezeigt, daß die Methode der indirekten Anrechnung nie zu einer vollen Berücksichtigung der im Ausland bezahlten Steuern führt. Man muß jedoch die Tatsache beachten, daß die im Ausland bezahlten Steuern nicht nur angerechnet, sondern auch abgezogen werden. Denn der Steuerpflichtige hat bei seiner Berechnung des Roheinkommens die Möglichkeit, die im Ausland bezahlten Steuern zunächst abzuziehen¹⁶⁴⁾.

Nach neuer Gesetzgebung entfällt in manchen Fällen diese Abzugsmöglichkeit¹⁶⁵⁾.

¹⁶⁴⁾ Hinkel, Par. 7030.5.

¹⁶⁵⁾ § 9 des Revenue Act vom Jahre 1962 gilt für alle Ausschüttungen ausländischer Körperschaften, die eine amerikanische Körperschaft nach dem 31. Dezember 1964 erhalten hat. Er gilt ferner für Ausschüttungen, die vor dem 1. Januar 1965, sowie während eines nach dem 31. Dezember 1962 beginnenden Steuerjahres der amerikanischen Körperschaft eingingen, und zwar insoweit als die Ausschüttung aus Gewinn-

nen der ausländischen Körperschaft erfolgt, welche in Steuerjahren dieser Körperschaft aufgelaufen sind, die nach dem 31. Dezember 1962 beginnen.

Nach dem neuen Gesetz muß eine amerikanische Körperschaft, die von einer ausländischen Körperschaft Dividende bezieht und sich dafür entscheidet, hinsichtlich der Ausschüttung die in Sect. 902 vorgesehenen „deemed-paid foreign tax credit“ (die Anrechnung als bezahlt geltender ausländischer Steuern) in Anspruch zu nehmen, zum Zwecke der Berechnung des „foreign tax credit“ den erhaltenen Dividendenbetrag um denjenigen Teil der von der ausländischen Körperschaft gezahlten Einkommensteuer zu erhöhen, für den „deemed-paid foreign tax credit“ in Anspruch genommen wird. Wie nach dem bisherigen Recht kann der „deemed-paid foreign tax credit“ hinsichtlich der Dividenden in Anspruch genommen werden, die von einer ausländischen Körperschaft gezahlt wurden, deren Stimmrechtsaktien sich zu mindestens 10 % im Besitz der amerikanischen Körperschaft befinden, sowie von Dividenden, die von ausländischen Einzelgesellschaften gezahlt werden, deren Stimmrechtsaktien sich zu mindestens 50 % im Besitz der ausländischen Tochtergesellschaft befinden. Die „gross-up“ (Aufstockungs-) Bestimmungen gelten nicht für Ausschüttungen der ausländischen Tochtergesellschaft aus aufgelaufenen Gewinnen eines Jahres, für das diese sich als „Körperschaft in einem weniger entwickelten Lande“ qualifiziert.

In ähnlicher Weise muß der Dividendenbetrag, den die ausländische Tochtergesellschaft von einer mindestens zu 50 % in ihrem Eigentum stehenden Einzelgesellschaft erhält, um den Anteil anrechenbarer ausländischer Steuern erhöht werden, welcher von der Einzelgesellschaft gezahlt wurde und der von ihr ausgeschütteten Dividende zuzuschreiben ist. Außerdem kann das steuerpflichtige Einkommen der amerikanischen Körperschaft um die ausländischen Dividenden erhöht werden, die deren Empfänger, wie die Zuschreibungsbestimmungen des Revenue Act annehmen, erhalten hat.

Die „gross-up“-Bestimmungen gelten nicht, wenn die ausländische Tochtergesellschaft eine „Körperschaft in einem weniger entwickelten Lande“ ist. Soweit es sich um die Berechnung des „foreign tax credit“ handelt, ist die Frage, ob die ausländische Einzelgesellschaft eine „Körperschaft in einem weniger entwickelten Lande“ ist oder nicht, nur insoweit wesentlich, als Ausschüttungen, die von ihr an die ausländische Tochtergesellschaft erfolgten, deren Qualifikation als „Körperschaft in einem weniger entwickelten Lande“ berühren können.

Der Anteil der anrechenbaren ausländischen Steuern, der einer von der ausländischen Einzelgesellschaft ausgeschütteten Dividende zuzuschreiben ist, variiert je nach dem, ob jene Gesellschaft den Status einer „Körperschaft in einem weniger entwickelten Lande“ besitzt oder nicht.

Falls die ausländischen Tochtergesellschaften nicht als „Körperschaft in einem weniger entwickelten Lande“ gelten, wird der gesamte Betrag der von ihr gezahlten und der Dividende zuzuschreibenden anrechenbaren Steuern bei der Berechnung des „foreign tax credit“ der amerikanischen Körperschaft berücksichtigt, weil letztere die erhaltene Dividende um den Betrag dieser Steuern aufstocken muß („grossup“). Für ausländische Tochtergesellschaften, die als „Körperschaft in einem weniger entwickelten Lande“ gelten, hat sich an den bisherigen Steuervorschriften nichts geändert.

Hat also die ausländische Gesellschaft A \$ 100.000 verdient und auf diesen Verdienst \$ 30.000 ausländische Steuern entrichtet, so soll nach zukünftigem Recht die Muttergesellschaft bei Berechnung ihres Roheinkommens zur Angabe von \$ 100.000 gehalten sein. Diese Doppelbesteuerung soll aber dadurch wiederum abgemildert werden, daß die Gesellschaft X in Zukunft den vollen Betrag der im Ausland bezahlten Steuern anrechnen darf. Sobald diese neue Regelung in Kraft tritt, gibt es keinen Unterschied mehr zwischen der direkten und indirekten Methode der Anrechnung.

Die amerikanische Muttergesellschaft kann nach diesen obigen Grundsätzen noch die anteiligen Gewinnsteuern einer ausländischen Enkelgesellschaft in Anrechnung bringen, wenn die Anteile dieser Enkelgesellschaft mindestens zu 50 % im Besitz einer ausländischen Tochtergesellschaft liegen, bei der die Voraussetzungen für die indirekte Anrechnung erfüllt sind¹⁶⁶).

Beispiel: Gesellschaft M, eine amerikanische Gesellschaft, erhält eine Dividende von \$ 150.000 von Gesellschaft T, einer ausländischen Gesellschaft, die zu 100 % von M beherrscht wird. T hatte „accumulated profits“ von \$ 300.000 und bezahlte eine ausländische Steuer von \$ 100.000, d.h. das Gesamteinkommen der Gesellschaft T betrug \$ 400.000. Nach der obigen Formel wird der Gesellschaft M eine indirekte Anrechnung in Höhe von \$ 37.500 zu teil.

Die Gesellschaft T soll nun weiterhin mit 100 % an einer dritten Gesellschaft E beteiligt sein. Das Roheinkommen der Gesell-

Die von dem Revenue Act eingeführten „gross-up“-Vorschriften sind im allgemeinen dann nachteilig, wenn der effektive ausländische Steuersatz niedriger ist als der effektive amerikanische. In diesem Falle sollte man in Erwägung ziehen, ausländische Tochtergesellschaften zu veranlassen, Ausschüttungen aus Einkünften und Gewinnen, die in vor dem 1. Januar 1963 beginnenden Jahren aufgelaufen sind, vor dem 1. Januar 1965 vorzunehmen. In diesem Zusammenhang sollte man nicht die Regel vergessen, daß die Einkünfte und Gewinne des Ausschüttungsjahres grundsätzlich als zuerst ausgeschüttet gelten. Falls der effektive ausländische Steuersatz höher ist als der amerikanische, kann die Aufstockung vorteilhaft sein, da sie dazu führt, den Betrag der als gezahlt geltenden Steuer zu erhöhen, der für Vortrags- und Rücktragungszwecke zur Verfügung steht oder bei der Berechnung der Gesamthöchstgrenze des „foreign tax credit“ berücksichtigt wird.

¹⁶⁶) § 902 (b). Wenn eine ausländische Tochtergesellschaft in mehr als einem ausländischen Staat tätig ist, werden alle im Ausland bezahlten Steuern so angesehen, als ob sie im Staat der Errichtung der Tochtergesellschaft gezahlt worden seien. Reg. § 1.902-1 (c).

schaft T in Höhe von \$ 400.000 schließt einen Betrag in Höhe von \$ 50.000 von E bezahlter Dividende in sich ein. Die Gesellschaft E erzielte einen Betrag in Höhe von \$ 100.000 als „accumulated profits“, bezahlte \$ 25.000 ausländische Steuern und hatte demnach ein Gesamteinkommen in Höhe von \$ 125.000.

Dieser Steuertatbestand gebietet die zweimalige Anwendung der oben angegebenen Formel:

- (1) Von T bezahlte Steuer auf Dividende von E:

$$\$ \frac{50.000}{125.000} \times 25.000 = \$ 10.000$$

- (2) Von M bezahlte Steuer auf Dividende von T:

Gesamtgewinne von T	\$ 350.000	
Dividende von E	<u>50.000</u>	\$ 400.000
Von T bezahlte ausl. Steuer		100.000
Accumulated profits von T		300.000
Dividende von T an M		150.000
Von T bezahlte ausl. Steuer auf accumulated profits		
$\frac{300.000}{400.000} \times 100.000$		75.000
Von T bezahlte ausl. Steuer plus von T bezahlte Steuer auf accumulated profits von E:		
\$ 75.000 plus \$ 10.000		85.000
		<u>85.000</u>
Von M bezahlte ausl. Steuer		
$\frac{150.000}{300.000} \times 85.000$		<u>\$ 42.500</u>

Bemerkenswert ist, daß auch ein Teil der an die amerikanische Muttergesellschaft bezahlten Lizenzgebühren als Dividende betrachtet werden kann, wenn diese Gebühren anstelle einer Dividende gegeben wurden¹⁶⁷⁾.

Bestimmungen über den Höchstbetrag anrechenbarer Steuern:

¹⁶⁷⁾ § 902 (d). Bei Umwandlung einer Tochtergesellschaft dürfen die „accumulated earnings“ der Tochtergesellschaft nicht angerechnet werden. Freeport Sulphur Co. v. United States, 179 F. Supp. 462 (Ct. Cl. 1959), supplementing 163 F. Supp. 648 (Ct. Cl. 1958)

§ 904 IRC of 1954 enthält eine Einschränkung auf den Höchstbetrag der sonst anrechenbaren ausländischen Steuern¹⁶⁸⁾. Danach gibt es entweder eine „per-country“-Berechnung¹⁶⁹⁾ oder eine „overall“-Berechnung¹⁷⁰⁾ der Höchstgrenze der anrechenbaren Steuern.

Nach der bisherigen Regelung könnte der Steuerpflichtige nur insoweit einen „foreign tax credit“ beanspruchen, als der Satz der in einem bestimmten ausländischen Staat bezahlten Steuern den amerikanischen Steuersatz auf das Gesamteinkommen nicht überstiegen hat. Entscheidend war dabei, daß diese Höchstgrenze für jedes Land gesondert zu berechnen war (per-country limitation). Der übersteigende Betrag kann im betreffenden Steuerjahr nicht berücksichtigt werden, allerdings ist es möglich, diese wegen Überschreitungen der Höchstgrenze nicht mehr berücksichtigungsfähigen ausländischen Steuern im Wege des Rücktrags auf die beiden vorangegangenen Veranlagungszeiträume oder im Wege des Vortrags auf die fünf nachfolgenden Jahre zu übertragen, wenn in diesen die Höchstgrenze nicht erreicht wurde¹⁷¹⁾. Diese Möglichkeit des carryback und carryover of tax credit, die im deutschen Steuerrecht unbekannt ist¹⁷²⁾, entspricht der Regelung für den Verlustrück- und -vortrag¹⁷³⁾, nur daß seit 1958¹⁷⁴⁾ ein Verlustrücktrag auf drei Jahre möglich ist.

Der per-country-Berechnung entspricht die Formel¹⁷⁵⁾:

$$\begin{array}{lcl} \text{Höchstbetrag für} & & \text{Einkünfte aus} \\ \text{die Anrechnung} & & \text{diesem ausländischen} \\ \text{der Steuern eines} & = & \text{Staat} \times \text{US-Steuer} \\ \text{Staates} & & \text{auf Gesamt-} \\ & & \text{einkommen} \\ & & \text{in- und ausländisches Gesamteinkommen} \end{array}$$

Die per-country limitation gilt auch im deutschen Steuerrecht¹⁷⁶⁾. Ab 1961 darf der amerikanische Steuerpflichtige wahlweise die Einkünfte aus sämtlichen ausländischen Staaten und ebenso die

¹⁶⁸⁾ Vgl. Rädler, Wichtige Änderungen S. 53.

¹⁶⁹⁾ § 904 (a) (1)

¹⁷⁰⁾ § 904 (a) (2)

¹⁷¹⁾ § 904 (d)

¹⁷²⁾ Rädler, Wichtige Änderungen S. 54. Siehe III 2 b dieses Abschnitts.

¹⁷³⁾ Z.B. § 381

¹⁷⁴⁾ § 902 (d)

¹⁷⁵⁾ Surrey, Law Governing S. 272.

¹⁷⁶⁾ Siehe III 2 B dieses Abschnitts; § 68 c EStDV.

darauf bezahlten Steuern zusammenrechnen und einheitlich behandeln¹⁷⁷⁾. Ab 1961 gilt also die „overall“-Berechnung. Diese entspricht der Formel:

$$\begin{array}{lcl} \text{Höchstbetrag für} & \text{Einkünfte aus} & \\ \text{die Anrechnung} & \text{allen ausländischen Staaten} & \text{US-Steuer} \\ \text{der Steuern aller Staaten} & \text{in- und ausländisches Gesamteinkommen} & \times \text{ auf Gesamteinkommen} \end{array}$$

Die ausländischen Steuern sind danach insoweit anrechnungsfähig, als sie insgesamt den Betrag an amerikanischer Einkommen- oder Körperschaftsteuer, der anteilmäßig auf die ausländischen Einkünfte entfällt, nicht übersteigen.

Beispiel: Eine amerikanische Gesellschaft erzielt unter anderem jeweils \$ 100.000 in den beiden ausländischen Staaten A und B. Der Staat A erhebt darauf eine Steuer von 10 v.H. (\$ 10.000), der Staat B dagegen eine solche von 70 v.H. (\$ 70.000). Nach der per-country limitation-Berechnung sind davon die \$ 10.000 des Staates A voll, die \$ 70.000 aber nur mit \$ 52.000 anrechnungsfähig, da der Höchstbetrag \$ 104.000 (52 % von \$ 200.000) betragen würde. Die Steuerersparnis bei Anwendung der overall-Methode beläuft sich in dem Beispiel auf \$ 18.000¹⁷⁸⁾.

Im Vergleich zur per-country-Berechnung werden bei der neuen Methode, die übrigens früher schon anwendbar war¹⁷⁹⁾, 1954 aber nicht mehr in den neuen IRC übernommen wurde, alle ausländischen Einkünfte und Steuern so behandelt, als wenn sie nach der per-country-Methode nur in einem ausländischen Staat angefallen wären.

Die overall-Methode ist besonders vorteilhaft für Steuerpflichtige, die in verschiedenen ausländischen Staaten Niederlassungen haben, wobei einige der ausländischen Staaten höhere Steuern und andere wiederum niedrigere Steuern als die USA erheben¹⁸⁰⁾. Hierbei ist wichtig, daß das amerikanische Steuerrecht bei der Anrechnung von ausländischen Steuern auf Einkünfte aus wesentlichen Beteiligungen keine strenge Subjektidentität voraussetzt. Der amerikanische Gesetzgeber stellt es daher dem

¹⁷⁷⁾ § 902 (b) und (e).

¹⁷⁸⁾ Rädler, Wichtige Änderungen S. 53.

¹⁷⁹⁾ Revenue Act of 1921, §§ 222 (a) (5) and 238 (a).

¹⁸⁰⁾ Vgl. Rädler, Wichtige Änderungen S. 53; Owens S. 7-9.

Steuerpflichtigen frei, ob er bei der bisherigen per-country-Berechnung bleiben oder für die overall-Berechnung optieren will¹⁸¹⁾). Hat sich der Steuerpflichtige einmal für die neue Methode entschieden, so kann er später grundsätzlich nur mit Zustimmung der Finanzverwaltung wieder zur alten Berechnungsweise zurückkehren¹⁸²⁾). Wegen Überschreitung der Höchstgrenze nicht berücksichtigungsfähige ausländische Steuern können auch bei der overall-Berechnung rück- und vorgetragen werden, jedoch nicht der Überschuß aus einem per-country-Jahr auf ein overall-Jahr und umgekehrt¹⁸³⁾).

b) Die Anrechnung in der Bundesrepublik¹⁸⁴⁾

Mit dem Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 5. 10. 1956¹⁸⁵⁾ hat der deutsche Gesetzgeber das dem deutschen Recht bisher unbekannte anglo-amerikanische System der Anrechnung im Ausland richteter Steuern in das deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht eingeführt. Für die Einkommensteuer gilt § 34e EStG 1958, dessen Absatz 1 Sätze 2 und 3, Absatz 2—4 und 5 für die Körperschaftsteuer entsprechend gelten¹⁸⁶⁾. Für die Lohnsteuer sind sämtliche Vorschriften über Steuerermäßigung bei ausländischem Arbeitslohn zusammengefaßt¹⁸⁷⁾. Die Anrechnung nach § 34 c Abs. 1 und 2 ist eine Muss-Vorschrift, die nicht vom Antrag des Steuerpflichtigen abhängig, sondern von Amts wegen durchzuführen ist¹⁸⁸⁾.

Die Grundzüge der Steueranrechnung für Einkommensteuer (mit Lohnsteuer) und Körperschaftsteuer sind folgende:

Berechtigt zur Anrechnung sind alle nach deutschem Recht unbeschränkt Steuerpflichtigen¹⁸⁹⁾ deutscher Staatsangehörigkeit.

¹⁸¹⁾ § 902 (b) (1)

¹⁸²⁾ § 902 (b) (2)

¹⁸³⁾ § 902 (b) (3)

¹⁸⁴⁾ Korn-Dietz S. 24 ff.

¹⁸⁵⁾ BGBl. I 1956 S. 781.

¹⁸⁶⁾ § 19 a KStG 1958.

¹⁸⁷⁾ § 32 b LStDV 1959 (BGBl. 1959 I 477); Abschnitt 62 a LStR 1958.

¹⁸⁸⁾ Bühler/Paulick S. 6.

¹⁸⁹⁾ Die ausländische Steuer kann nur bei unbeschränkt Steuerpflichtigen angerechnet oder abgezogen werden. Die Frage, ob beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht gegeben ist, richtet sich ausschließlich nach den deutschen steuerlichen Vorschriften. Weber S. 87.

Angehörige eines fremden Staates erhalten die Anrechnung nur, wenn der Heimatstaat die Gegenseitigkeit gewährt¹⁹⁰⁾.

Anrechenbar ist nur eine der deutschen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer entsprechende Steuer¹⁹¹⁾. Steuern vom Einkommen, die außer den im ganzen Staatsgebiet verbindlichen Steuern durch Gebietskörperschaften (Bundesstaaten, Länder, Provinzen, Gemeinden oder Gemeindeverbände) eines ausländischen Staates erhoben werden, scheiden aus der Anrechnung aus¹⁹²⁾. Die nicht anrechnungsfähige ausländische Einkommensteuer kann vom Gesamtbetrag der Einkünfte (nach Art des früheren § 51 EStDV) abgezogen werden¹⁹³⁾. Das gleiche gilt, wenn es sich um ausländische Einkommensteuer handelt, die an einen Staat bezahlt wurde, mit dem zwar ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, welches aber diese Art von Steuer nicht erfaßt¹⁹⁴⁾. In Zweifelsfällen kann der Bundesminister der Finanzen

¹⁹⁰⁾ § 34 c Abs. 4 EStG, § 32 b Abs. 5 LStDV. Diese zusätzliche Voraussetzung für fremde Staatsangehörige, die sich z.B. auch in der Anrechnungsvorschrift des amerikanischen IRC findet, soll ausländische Staaten veranlassen, entweder das Anrechnungsprinzip einzuführen oder Doppelbesteuerungsabkommen abzuschließen. Weber S. 87.

¹⁹¹⁾ § 34 c Abs. 1 EStG; Bühler/Paulick S. 4.

¹⁹²⁾ § 68 a EStDV.

¹⁹³⁾ § 68 f EStDV. Abzugsfähig sollen grundsätzlich alle Steuern vom Einkommen sein, die nicht anrechenbar sind. Nicht abzugsfähig sind Steuern, die ihrer Art nach anrechenbar sind, weil sie entweder der deutschen Einkommensteuer entsprechen oder unter ein Doppelbesteuerungsabkommen fallen, aber nicht oder nicht voll angerechnet werden können, weil für die Einkünfte, auf die sie sich beziehen, keine oder nur eine im Verhältnis zur ausländischen Steuer geringere deutsche Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) zu entrichten ist. Weber S. 88.

Nach herrschender Meinung ist das Anrechnungsverfahren auch ausgeschlossen, wenn ein Doppelbesteuerungsproblem durch Nichtanwendung eines Abkommens in einem anderen Staat — vielleicht unrichtigerweise — entstanden ist. Diese Lösung kann nicht befriedigen, weil der Steuerpflichtige dann schlechter gestellt ist als bei Nichtbestehen des Doppelbesteuerungsabkommens. Differenzen zwischen den Steuerverwaltungen zweier Vertragsstaaten sollten nicht auf dem Rücken des Steuerpflichtigen ausgetragen werden. Bühler/Paulick § 34 c S. 7-8.

¹⁹⁴⁾ § 68 g Abs. 3 EStDV. A.B. Einzelstaaten der USA. Eine (nicht erschöpfende) Liste ausländischer Einkommensteuern, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen, bringt Anlage 12 der EStR 1958. Diese Aufstellung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit, aber es braucht bei den darin aufgeführten Steuern die Frage der Gleichartigkeit im Einzelfall nicht mehr überprüft, d.h. dem Bundesminister der Finanzen nicht mehr vorgelegt zu werden. Bühler/Paulick § 34 c S. 5. Diese Liste enthält keine amerikanischen Steuern.

angerufen werden¹⁹⁵). Ist die Anrechnung ausgeschlossen, weil der Heimatstaat des Steuerpflichtigen keine Gegenseitigkeit gewährt, so gibt es auch keinen Abzug der Einkünfte¹⁹⁶). Dies bedeutet eine Verschlechterung gegenüber § 51 EStDV 1955, die vom Gesetzgeber sicherlich nicht gewollt und deren Beseitigung durch eine Änderung der gesetzlichen Vorschriften wünschenswert ist¹⁹⁷).

Anrechenbar sind nur ausländische Steuern auf Einkünfte, die aus dem ausländischen Staat stammen¹⁹⁸). Die neuen Begriffsbestimmungen dürften auch bei Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen brauchbar sein, die Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat von der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht zu befreien¹⁹⁹).

Die ausländische Steuer ist nur bis zu einem Höchstbetrag deutscherseits anrechenbar, der auf die ausländischen Einkünfte im Rahmen des veranlagten Gesamteinkommens des Steuerpflichtigen entfällt²⁰⁰). Für Körperschaften ergibt sich der Höchstbetrag, indem man den jeweils geltenden deutschen proportionalen Steuersatz den ausländischen Einkünften zugrundelegt. Die ausländischen Einkünfte sollten dabei so berücksichtigt werden, wie sie nach ausländischem Recht, aber nicht nach den deutschen Vorschriften, veranlagt würden. Für das amerikanische Steuerrecht gilt im Gegensatz dazu der Grundsatz, daß die ausländischen Einkünfte nach den amerikanischen Vorschriften berücksichtigt werden sollen²⁰¹).

Für die Einkommensteuer (Lohnsteuer) ergibt sich der Höchstbetrag nach der Gleichung:

$$\begin{array}{l} \text{deutsche Est. (LSt.) nach} \\ = \text{Tabelle aus Gesamtbetrag} \\ \text{der Einkünfte} \end{array} \quad \times \quad \frac{\text{ausl. Einkünfte}}{\text{Gesamteinkünfte}}$$

¹⁹⁵) § 68 f EStDV.

¹⁹⁶) Abschn. 213 a EStR.

¹⁹⁷) Weber S. 89.

¹⁹⁸) § 34 c Abs. 1 EStG. Welche Einkünfte „ausländische Einkünfte“ sind, ist in § 68 b EStDV 1957 abschließend bestimmt. Grundgedanke der in § 68 b EStDV 1957 enthaltenen Aufzählung ist, daß ausländische Einkünfte solche Einkünfte sein können, die nicht inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 EStG 1957 sind. Vgl. Weber S. 91-92.

¹⁹⁹) Z.B. Deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen Art. XV Abs. 1 b.

²⁰⁰) §§ 34 c Abs. 1 S. 2 EStG 68 c S. 1 EStDV, 32 b Abs. 1 S. 2 LStDV, Abschn. 62 a EStR 1958.

²⁰¹) Biddle v. Commissioner, 302 U.S. 573 (1938).

Diese Formel stimmt mit dem amerikanischen System noch heute völlig überein.

Maßgebend ist die tatsächlich festgesetzte und bezahlte ausländische Steuer. Der Steuerpflichtige hat hierüber den Nachweis²⁰²⁾ zu führen. Übersteigt die ausländische Steuer den Höchstbetrag, so wird sie nicht weiter berücksichtigt. Das Vor- und Rücktragen der nicht anrechenbaren ausländischen Steuern — wie beim amerikanischen Steuerrecht — ist dem deutschen Steuerrecht unbekannt. Insbesondere ist der Abzug des Mehrbetrages von den Einkünften, wie er für die Fälle des § 68 f EStDV gilt, (siehe oben Ziffer 2), hier nicht vorgesehen. Stammen die Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten, so ist der Höchstbetrag der anrechenbaren Steuer für jeden einzelnen Staat gesondert zu ermitteln²⁰³⁾. Dieser Grundzug entspricht der amerikanischen „per-country“-Berechnung; die sogenannte „overall“-Berechnung ist dem deutschen Steuerrecht unbekannt²⁰⁴⁾.

Für die Umrechnung der anrechenbaren ausländischen Steuern gilt der für den Tag der Zahlung der ausländischen Steuer im Bundesanzeiger veröffentlichte amtliche Devisenkurs²⁰⁵⁾.

Die ausländischen Steuern können nur auf Einkommensteuer und Körperschaftsteuer angerechnet werden²⁰⁶⁾. Anrechnung auf das Notopfer Berlin (wenn es erhoben wird) ist gesetzlich nicht vorgesehen. Die als Zuschlag zur Einkommensteuer erhobene deutsche Kirchensteuer ist aus dem vollen Betrag der deutschen Einkommen- oder Lohnsteuer zu ermitteln. Etwa anzurechnende

²⁰²⁾ § 68 d EStDV. Er muß die entsprechenden Urkunden vorlegen. Sind diese in einer fremden Sprache abgefaßt, so kann eine beglaubigte Übersetzung ins Deutsche verlangt werden.

²⁰³⁾ § 68 c EStDV, § 32 b Abs. 1 4 LStDV.

²⁰⁴⁾ Vgl. Ziff. III 2 a dieses Abschnitts.

²⁰⁵⁾ Abschn. 213 b EStR 1958.

²⁰⁶⁾ Weber S. 89. Anrechnung oder Abzug ausländischer Steuern auf die Vermögensteuer ist nicht vorgesehen. Einzige Milderungsvorschrift ist die Ermächtigung an die Verwaltung, bei Zuzug Steuerpflichtiger aus dem Ausland für einen Zeitraum von höchstens 10 Jahren die Vermögensteuer zu pauschalieren (§ 10 Abs. 1 VStG) wie nach der entsprechenden Vorschrift des § 31 EStG. Vgl. Korn-Dietz S. 31. Nach § 9 Abs. 2 Erbschaftsteuergesetz 1959 (BGBl. I 187) ist die auf Auslandsvermögen rechtskräftig festgesetzte ausländische Erbschaftsteuer soweit anrechenbar, als das Auslandsvermögen auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt. Höchstbetrag der Anrechnung ist der Teil der deutschen Steuer, der dem Verhältnis des Wertes des steuerpflichtigen Auslandsvermögens zum Wert des gesamten steuerpflichtigen Erwerbs entspricht. Bei besonderen Schwierigkeiten der Anrechnung ist eine Pauschalierung möglich. Vgl. Korn-Dietz S. 31-32.

ausländische Steuern vom Einkommen sind von der Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer nicht abzuziehen²⁰⁷⁾.

Deutsche Steuerbescheide sind gemäß § 68 e EStDV zu berichtigen, wenn nachher die für den gleichen Veranlagungszeitraum geltende ausländische Steuer erstmalig festgesetzt, erhöht, ermäßigt oder erlassen wird. Eine nachträglich eingetretene Minderung der bereits in voller Höhe angerechneten ausländischen Steuerschuld hat der Steuerpflichtige dem Finanzamt mitzuteilen.

§ 34 c Abs. 2 EStG 1957 beschränkt die Anrechnung grundsätzlich auf ausländische Steuern, die in Staaten erhoben werden, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Nach der Ermächtigung in Absatz 5 des § 34 c EStG läßt § 68 g Abs. 2 EStDT die Anrechnung auch bei Bestehen eines Abkommens zu, wenn nach Anwendung der Normen des Abkommens die Doppelbesteuerung nicht beseitigt ist. Damit werden wenigstens für in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige, die praktisch in jedem Abkommen gewollt oder ungewollt bestehenden Lücken in der Ausgleichung der Doppelbesteuerung geschlossen. Der wichtigste Wirkungsbereich der Vorschrift liegt bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, namentlich Dividenden, denn hier lassen die von der Bundesrepublik übernommenen noch nicht revidierten Vorkriegsabkommen die Doppelbesteuerung noch bestehen (so die alten Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich, Finnland, Griechenland, Dänemark, Schweden)²⁰⁸⁾.

In besonderen Fällen kann die auf ausländische Einkünfte entfallende Steuer erlassen oder pauschaliert werden²⁰⁹⁾. Die Finanz-

²⁰⁷⁾ Weber S. 89.

²⁰⁸⁾ In steigendem Maße sehen die von der Bundesrepublik geschlossenen Abkommen das Anrechnungsverfahren vor, und zwar ist hierfür die Regelung für Dividende das häufigste Anwendungsgebiet. Meist wird dabei vereinbart, daß das Besteuerungsrecht zwar grundsätzlich dem Wohnsitzstaat, aber das Recht auf Erhebung einer Quellensteuer (meist bis maximal 15 %) verbleibt. In diesem Fall muß der Wohnsitzstaat, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sich die Quellensteuer des Ursprungslandes auf seine eigene Steuer anrechnen lassen.

§ 68 g Abs. 1 EStDV bestimmt nur, daß in diesen Fällen, in denen die Anrechnung in einem Doppelbesteuerungsabkommen ausdrücklich vorgesehen ist, dieselben Grundsätze durchzuführen sind, wie sie für die Anrechnung als rein einseitige Maßnahme im Hinblick auf die in Frage kommenden ausländischen Einkünfte, Steuern, Höchstbeträge, Nachweise und die Veranlagung gelten. Bühler/Paulick § 34 c S. 7; Weber S. 90.

²⁰⁹⁾ § 34 c Abs. 3 EStG, § 19 a KStG.

minister der Länder haben in einem gemeinsamen Erlaß²¹⁰⁾ Richtlinien für die Pauschalierung festgelegt, die in Ausführung dieser gesetzlichen Bestimmung in besonderen Fällen eine Ermäßigung der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf 25 v.H. des Gewinnes vorsehen.

Der Erlaß kommt aber ausschließlich in Frage für Einkünfte aus

- einer ausländischen Betriebstätte;
- der Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft, wobei die Beteiligung zu einem inländischen Betriebsvermögen gehören muß;
- einer mindestens 25%igen Beteiligung einer deutschen Kapitalgesellschaft an einer ausländischen Kapitalgesellschaft.

Ferner setzt die Anwendung dieses Erlasses einen bestimmten Tätigkeitsbereich der ausländischen Betriebstätte oder Tochtergesellschaft voraus. In Frage kommen hierfür

- die Herstellung von Waren im Ausland;
- die Lieferung von Waren in's Ausland;
- die Bewirkung von Leistungen in's Ausland;
- die Einfuhr von Waren in die Bundesrepublik oder das Land Berlin.

Der Tätigkeitsbereich der Niederlassung muß sich ausschließlich oder fast ausschließlich hierauf beschränken. Ausgeschlossen ist der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr sowie von Holdinggesellschaften.

Der Pauschalierungssatz beträgt 25 % vom Bruttobetrag der ausländischen Einkünfte, wobei ausländische Einkommensteuern weder auf die deutsche Steuer angerechnet werden dürfen noch von der Bemessungsgrundlage abzusetzen sind. Der Pauschalierungserlaß ist daher für deutsche Unternehmer nur in relativ seltenen Fällen vorteilhaft, nämlich nur dort, wo die ausländische Steuer sehr niedrig ist oder eine solche überhaupt nicht erhoben wird. Die Pauschalierung ist nur dann vorteilhaft, wenn die auf diese Einkünfte normalerweise entfallende deutsche Einkommensteuer höher ist als die Summe aus anrechnungsfähigen ausländischen Steuern und der Pauschalsteuer von 25 %. Sind

²¹⁰⁾ Erlaß des Finanzministers Nordrhein-Westfalen vom 16. 7. 1959 (BStBl 1959 II S. 132) und die Erlasse der übrigen Länder (BStBl 1959 II S. 107, 109, 111, 116, 119, 120, 121, 131, 132 und 133).

die ausländischen Steuern nur teilweise oder überhaupt nicht anrechnungsfähig, so ist auch dies in der Rechnung zu berücksichtigen²¹¹⁾).

Mit der Anrechnung ausländischer Einkommensteuer bei ausländischem Arbeitslohn auf die deutsche Lohnsteuer befaßt sich ausführlich Abschnitt 62 a der Lohnsteuer-Richtlinien 1958²¹²⁾.

IV. Vergleich der Wirkungen der internationalen und der nationalen Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung

Es gibt üblicherweise zwei Methoden, die Doppelbesteuerung zu beseitigen: Entweder ein internationales Abkommen oder eine nationale Gesetzgebung, die es ermöglicht, die im Ausland bezahlten Beträge anzurechnen.

In der Literatur ist jedes der beiden Systeme als das bestmögliche Mittel²¹³⁾ zum Ausschluß der Doppelbesteuerung bezeichnet worden; denn, so wird argumentiert, beide Methoden dienen der Verwirklichung der gleichen Ziele²¹⁴⁾:

1. Sowohl die eine als auch die andere Methode verwirklicht die Gleichbehandlung des Steuerzahlers ohne Rücksicht auf die Quelle seines Einkommens.
2. Desgleichen sind beide Maßnahmen geeignet, eine steuerliche Neutralität zu verwirklichen, indem sie nämlich bei Investitionsfragen im Ausland steuerliche Überlegungen ausschalten. Dadurch wird erreicht, daß es nur wirtschaftliche Überlegungen sind, die den Ausschlag geben, in welchem Land Kapitalinvestitionen vorgenommen werden sollen.

Es entspricht nun durchaus der herrschenden Meinung, daß die Verwirklichung der oben genannten Ziele bereits weitgehend durch die einseitige Anrechnungsmethode gewährleistet wird²¹⁵⁾.

²¹¹⁾ Bühler/Paulick § 34 c S. 9 .

²¹²⁾ BStBl. 1959 I 349.

²¹³⁾ Anrechnung als bestmögliche Mittel: Z.B. Johnson S. 45, 84; Owens S. 2, 534, 21-22; Hinkel Par. 7030.8; Brudno, United States Taxation of Income From Abroad, 1 Institute on Private Investments Abroad 5 (1959).

Abkommen als bestmögliche Mittel: Internationale Steuern, Bundesrepublik Deutschland, Heft 1 1955 S. 8-9; Bühler, Von der Struktur S. 889; King S. 485; Blough S. 90.

²¹⁴⁾ Owens S. 2-3; Fritsch S. 1.

²¹⁵⁾ Z.B. Surrey, Stanley S., zitiert in Owens S. vii; Owens, Role of U.S. Income Tax Treaties in Relieving Double Taxation, 4 Institute on Private Investments Abroad 109, 112 (1962).

Soweit jedoch durch die einseitigen Maßnahmen der Anrechnung Fragen offen bleiben, werden diese im wesentlichen auch nicht durch das Doppelbesteuerungsabkommen einer Lösung zugeführt; denn das Doppelbesteuerungsabkommen vermag nur ganz geringfügige steuerliche Vorteile in Bezug auf die amerikanischen Interessen zu bieten²¹⁶⁾.

Wie geringfügig diejenigen steuerlichen Vorteile sind, die durch das Doppelbesteuerungsabkommen gewährt werden, ergibt sich insbesondere aus der Tatsache, daß amerikanische Geldanleger auch in solchen Ländern Investitionen vornehmen, mit denen Doppelbesteuerungsabkommen nicht bestehen²¹⁷⁾. Gleichwohl darf nicht übersehen werden, daß den sogenannten nonresident aliens und den foreign corporations gewisse steuerliche Erleichterungen durch das Abkommen gewährt werden. In einigen wenigen Fällen führt das Abkommen auch zu einer Herabsetzung der Steuersätze.

Das Doppelbesteuerungsabkommen läßt aber im wesentlichen die steuerlichen Zuständigkeiten unberührt²¹⁸⁾. Nach wie vor unterliegen amerikanische Staatsbürger, ebenso wie Ausländer mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten (resident aliens), und domestic corporations der unbeschränkten Steuerpflicht. Gewisse Begünstigungen ergeben sich nur für nonresident aliens und foreign corporations: Nach dem innerstaatlichen amerikanischen Steuergesetz beträgt der Steuersatz für die genannten Steuerpflichtigen grundsätzlich 30 %. Durch das Abkommen ist dieser Satz um die Hälfte herabgesetzt worden. Der nonresident alien und die foreign corporation zahlen mithin nur noch 15 %. Für den nonresident alien ergibt sich aus dem Doppelbesteuerungsabkommen weiterhin die folgende Vergünstigung: Verdienste unterhalb eines Betrages in Höhe von \$ 3.000 werden dann nicht als steuerpflichtiges Einkommen bewertet, wenn dieser Betrag in einem Zeitraum von 183 Tagen innerhalb eines Steuerjahres verdient worden ist. Die zuletzt genannte Bestimmung wird durch ähnliche Vergünstigungen dieser Art ergänzt. Alle diese Erleichterungen betreffen im wesentlichen nur solche Personen, die als Professoren, Dozenten, Lehrer oder Ausbilder kurzfristig in den Vereinigten Staaten tätig werden wollen.

²¹⁶⁾ Korn-Dietz, USA S. 35-36.

²¹⁷⁾ Brudno S. 43.

²¹⁸⁾ Owens S. 530.

In der Literatur, die sich mit den Vorzügen der Doppelbesteuerung beschäftigt, begegnet man der oft vertretenen Auffassung, die Doppelbesteuerungsabkommen entfaltet ihre Wirkung dahingehend, daß sie dem Steuerpflichtigen Möglichkeiten zu einer umfassenderen Anrechnung eröffnen²¹⁹⁾. Dieser Vorzug, welcher bei anderen Doppelbesteuerungsabkommen zutreffen mag, gilt nicht für das hier interessierende deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen.

Zunächst muß man sich die Tatsache vor Augen halten, daß die in der Bundesrepublik effektiv zu zahlende Einkommensteuer grundsätzlich einen größeren Betrag ausmacht als die entsprechende Steuer in den Vereinigten Staaten. Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen würde nur dann eine größere Anrechnungsmöglichkeit eröffnen, wenn im Abkommen der Einkommensteuersatz herabgesetzt worden wäre. Dies ist jedoch hier grundsätzlich nicht der Fall.

Hierzu ist im einzelnen folgendes zu sagen:

Der effektive in Deutschland zu zahlende Einkommensteuersatz beträgt 58 %²²⁰⁾. Dieser Steuersatz setzt sich folgendermaßen zusammen: Körperschaftsteuer = 51 %, Gewerbesteuer zwischen 12 % und 15 %, abzugsfähig von der Körperschaftsteuer, daher effektiv rund 7 %.

Es ergibt sich also ein effektiver Steuersatz von 58 % (bei beschränkter Steuerpflicht verringert sich der effektive Einkommensteuersatz um etwa 2 %, er beträgt rund 56 %). Da die entsprechende amerikanische Steuerrate lediglich 52 % umfaßt, ist also die in Deutschland zu zahlende Steuer nicht voll anrechnungsfähig.

Eine Herabsetzung des Steuersatzes hat das Abkommen lediglich bei Dividenden vorgenommen. Die grundsätzlich zu zahlenden Steuern in Höhe von 25 % werden durch das Abkommen auf 15 % herabgesetzt. Da der entsprechende Steuersatz in den Vereinigten Staaten im niedrigsten und seltensten Fall 20 % beträgt, so ermöglicht hier das Abkommen in der Tat eine Anrechnung, die auf Grund des innerstaatlichen Rechts allein nicht hätte vorgenommen werden können²²¹⁾. Diese Vorschrift des Abkommens gilt jedoch nicht, falls der Dividendenempfänger eine Betriebsstätte in der Bundesrepublik unterhält.

²¹⁹⁾ Owens S. 484, 487, 533.

²²⁰⁾ Baker S. 387-88. Für ausgeschüttete Gewinne ist jedoch der effektive Steuersatz ungefähr 23,5 %.

²²¹⁾ Steefel und Rothschild Par. 8052.1.

Eine Erweiterung der Anrechnungsmöglichkeiten scheint das Abkommen noch in einem weiteren Punkt zu bieten: Da Ausländer mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten grundsätzlich auch bezüglich des im Ausland erworbenen Einkommens voll einkommensteuerpflichtig sind, hat das Abkommen insoweit eine Erleichterung schaffen wollen, als eine Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuer dann möglich sein soll, wenn die entsprechende Gegenseitigkeit gewährleistet wird. Diese Gegenseitigkeit ist in dem Abkommen vereinbart worden²²²). Eine Erweiterung steuerlicher Anrechnungsmöglichkeiten kann jedoch in dieser Regelung des Abkommens nicht mehr erblickt werden. Selbst wenn die in Frage stehenden Vorschriften des Abkommens nicht betroffen worden wären, so ergäbe sich die gleiche Rechtslage auf Grund des 1957 in Kraft getretenen § 34 c des Einkommensteuergesetzes und § 68 EStDV²²³).

Das Doppelbesteuerungsabkommen schafft für den Steuerpflichtigen auch nicht eine Erleichterung, die darin hätte bestehen können, daß durch das Abkommen der Kreis der anrechnungsfähigen Steuerarten erweitert worden wäre. So hätte z.B. das Abkommen die Möglichkeit schaffen sollen, die Umsatzsteuer als anrechnungsfähige Steuer zu erklären. Für den amerikanischen Steuerpflichtigen hätte hierin eine bedeutende Erleichterung gelegen, da gerade diese Steuerart in der Bundesrepublik eine nicht unerhebliche Rolle spielt. Das Abkommen enthält weiterhin keine Bestimmung darüber, welche Steuern grundsätzlich anrechnungsfähig sind. Dies richtet sich nach wie vor allein nach den Vorschriften des innerstaatlichen amerikanischen Steuerrechts²²⁴).

Die aufgezählten Mängel des Doppelbesteuerungsabkommens werfen die Frage auf, welcher Sinn in dem Abkommen zu erblicken ist. Berücksichtigt man insbesondere die Tatsache, daß das Doppelbesteuerungsabkommen dem Steuerpflichtigen keine nennenswerten Steuererleichterungen in dem Sinne verschafft, daß sich der gesamte Betrag der zu entrichtenden Steuern verringert, so mag der Eindruck entstehen, daß das Doppelbesteuerungsabkommen im wesentlichen überflüssig ist und im Hinblick auf die Anrechnungsmöglichkeiten der im Ausland bezahl-

²²²) Art. XV Abs. 1 Buchst. a. Vor dem Abkommen bestand keine Gegenseitigkeit. I.T. 3174, 1938-1 Cum. Bull. 195.

²²³) Vgl. Owens S. 476 Fn. 38.

²²⁴) Owens S. 486. Nur das US-Schwedische Abkommen erweitert den Kreis der anrechnungsfähigen Steuerarten.

ten Steuern entbehrlich erscheint. Eine solche Betrachtung der Dinge würde jedoch dem Wert des Abkommens nicht gerecht werden.

Die tatsächliche Bedeutung des Abkommens liegt darin begründet, daß durch die gemeinsamen Vereinbarungen eine steuerrechtliche Rechtssicherheit geschaffen worden ist, eine Rechtssicherheit, welche auf Grund einseitiger Maßnahmen schon allein wegen der Schwierigkeit übereinstimmender Begriffsbildung niemals hätte erreicht werden können.

Bemerkenswert in diesem Zusammenhang ist insbesondere die in dem Abkommen eindeutig getroffene Regelung, welcher Staat im Einzelfall die Steuerhoheit beanspruchen soll²²⁵). Als Beispiel dieser klar bestimmten Kompetenzregelungen kann an die Bestimmungen erinnert werden, welche diejenigen Einkünfte betreffen, die von einem Ausländer mit Wohnsitz im Quellenstaat innerhalb von 183 Tagen erzielt werden²²⁶). Weiterhin können die Bestimmungen genannt werden, wonach Zinsen und Lizenzgebühren grundsätzlich nur dort versteuert werden, wo der Steuerschuldner seinen Wohnsitz hat.

Die Bedeutung des Abkommens im Hinblick auf die Rechtssicherheit wird besonders deutlich, wenn man die in dem Abkommen erzielten Begriffsbildungen betrachtet. Das Abkommen ist so klar bestimmt, daß es z.B. einer amerikanischen Gesellschaft ohne weiteres möglich ist, genau vorauszusehen, unter welchen Bedingungen ihre in der Bundesrepublik zu errichtende Niederlassung die Voraussetzung einer Betriebstätte erfüllt. Das Unternehmen ist mithin in der Lage, sein geschäftliches Verhalten im Ausland so einzurichten, daß jedenfalls steuerliche Überraschungen im wesentlichen ausgeschlossen sind. Im Hinblick auf die Regelung zur Betriebstättenbildung muß außerdem festgestellt werden, daß ein Unternehmen im Ausland eine nicht unerheblich geschäftliche Aktivität entfalten kann, ohne der Steuer des betreffenden Landes zu unterliegen²²⁷). Sehr bemerkenswert im Hinblick auf die durch das Abkommen erzielte Rechtssicherheit ist auch die klare Begriffsbildung der in dem Abkommen

²²⁵) Owens, *Role of U.S. Tax Treaties in Relieving Double Taxation*, 4 *Institute on Investments Abroad* 109, 136 (1962).

²²⁶) Dieser Grundsatz ist vorteilhafter als der einseitige amerikanische 90-Tage-Grundsatz in Bezug auf nonresident aliens. King S. 483.

²²⁷) Steefel und Rothschild Par. 8052.2; Brudno S. 41-42; Betriebsberater 1955 S. 40; Tochtergesellschaft als Betriebstätte des ausländischen Mutterunternehmens.

erwähnten Steuerarten. Die Beteiligten sind daher nicht gehalten, zur Ausfüllung der Begriffe, auf die einzelstaatlichen Steuergesetze zurückgreifen zu müssen.

Die Bedeutung des Abkommens im Hinblick auf die Rechtssicherheit ergibt sich auch aus denjenigen Vorschriften, die den Nachrichtenaustausch der Steuerbehörden untereinander gewährleisten. Daß mit dieser Regelung die Steuerhinterziehung bedeutend erschwert wird, bedarf keiner weiteren Erläuterungen. Erwähnt sei in diesem Zusammenhang, daß das Abkommen nach herrschender Auffassung auch die Vollstreckung im Ausland ergangener Steuerbescheide weitgehend ermöglicht. Schließlich darf die Tatsache nicht unerwähnt bleiben, daß derjenige Steuerpflichtige, der trotz des Abkommens und der einseitigen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus irgendwelchen Gründen immer noch einer Doppelbesteuerung unterliegt, das ausdrückliche Recht haben soll, sich an die zuständigen Behörden zu wenden, die ihrerseits zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entsprechende Maßnahmen zu treffen gehalten sind.

Ergebnis

Zusammenfassend läßt sich nunmehr folgendes grundsätzliches Ergebnis feststellen:

Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen schafft für die amerikanischen Kapitalinteressen keine ins Gewicht fallende Steuererleichterung. Von geringfügigen Ausnahmen abgesehen, gewährt das Abkommen nicht mehr Rechte als die nationale steuerliche Gesetzgebung der Vereinigten Staaten.

Die Bedeutung des Abkommens liegt vielmehr in der umfassenden Begriffsbildung, welche eine klare Beurteilung und schnelle Abwicklung steuerlicher Tatbestände ermöglicht. Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen leistet somit einen erheblichen Beitrag zu der im Steuerrecht besonders wichtigen Rechtssicherheit.

Lebenslauf

Am 19. Oktober 1931 wurde ich in Rochester, New York, USA, als Sohn des Postmeisters Ray G. Blyth und seiner Ehefrau, Ruby L. Blyth, geboren. Von 1937 bis 1949 habe ich die Volksschule und anschließend die High School in Macedon, New York, besucht. Von 1949 bis 1953 studierte ich politische Wissenschaften an der Colgate University in Hamilton, New York, wo ich 1953 den Bachelor of Arts (A.B.) erwarb. Auf Grund eines Fulbright Stipendiums habe ich während des Winter-Semesters 1953-54 an der Rheinischen Friedrich-Wilhelm Universität in Bonn und im Sommer-Semester 1954 an der Freien Universität Berlin Rechtswissenschaften, insbesondere Verwaltungsrecht studiert. 1954—1957 diente ich bei der US Armee, 2½ Jahre davon in Deutschland. Auf Grund eines Root-Tilden Stipendiums habe ich 1957 bis 1960 an der New York University amerikanisches Recht studiert, und 1960 den Grad eines Bachelor of Laws (LL.B.) erworben. Während des Winter-Semesters 1960-61 habe ich an der Johann Wolfgang Goethe-Universität Rechtsvergleichung, im besonderen das deutsch-amerikanische Steuerrecht studiert. 1961 wurde ich als Mitglied des „New York Bar“ zugelassen. Zur Zeit bin ich „Associate“ der Rechtsanwaltsfirma Wiser, Shaw, Freeman, Ickes & Williams in Rochester, New York.

